jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2008/7/9 2005/13/0020

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 09.07.2008

Index

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

Norm

BAO §293;
EStG 1988 §19 Abs1;
EStG 1988 §95;
KStG 1988 §8 Abs2;

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden):2005/13/0028

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Fuchs, Dr. Pelant, Dr. Mairinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Unger, über die Beschwerden der V GmbH in W, vertreten durch Mag. Rudolf Siart, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in 1160 Wien, Enenkelstraße 26, gegen die Bescheide des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, 1.) vom 21. Dezember 2004, GZ. RV/2161-W/02 und RV/2162-W/02, betreffend Körperschaftsteuer "für den Zeitraum 1995 bis 1997" sowie Kapitalertragsteuer für die Jahre 1994 bis 1998 (hg. Zl. 2005/13/0020; erstangefochtener Bescheid), und 2.) vom 3. Februar 2005, GZ. RV/2161-W/02, RV/2162-W/02, betreffend Berichtigung des erstangefochtenen Bescheides gemäß § 293 BAO (hg. Zl. 2005/13/0028; zweitangefochtener Bescheid), zu Recht erkannt:

Spruch

Die angefochtenen Bescheide werden, der erstangefochtene Bescheid allerdings nur im Umfang seiner Anfechtung, sohin betreffend Kapitalertragsteuer für die Jahre 1994 bis 1998, wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von jeweils 1.171,20 EUR (insgesamt somit 2.342,40 EUR) binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

In einem Bericht über das Ergebnis einer abgabenbehördlichen Prüfung vom 14. Juli 2000 (Prüfungszeitraum 1994 bis 1998) wird der Betriebsgegenstand der beschwerdeführenden GmbH mit "Holding" sowie "Wertpapierhandel" umschrieben. Alleingesellschafter und Geschäftsführer war Anton J.

Unter "Sonstige Feststellungen" wird in Tz 15 des Prüfungsberichtes ausgeführt, für die Wirtschaftsjahre 1994

und 1995 seien die Jahresabschlüsse von einer Wirtschaftstreuhandgesellschaft erstellt worden, wobei die erklärten Einkünfte aus Gewerbebetrieb 1994 -245.675 S und 1995 - 508.713 S betragen hätten. Für die Wirtschaftsjahre 1996 und 1997 seien vom derzeitigen steuerlichen Vertreter die Bemessungsgrundlagen ausgehend von der erstellten Buchhaltung mit ergänzenden Berechnungen (betreffend Wertpapiergeschäfte) für 1996 mit (rd.) -44,5 Mio. S und 1997 mit -19,8 Mio. S ermittelt worden. Davon ausgehend ergäben sich die auf den nachfolgenden Seiten des Prüfungsberichtes dargestellten Feststellungen. Für die Wirtschaftsjahre 1996 und 1997 würden keine Prüferbilanzen erstellt.

Die Betriebsprüferin gelangte unter den Tz 37, 39, 40, 41 und 42 zu Feststellungen betreffend verdeckte Ausschüttungen an den Alleingesellschafter, die unter Tz 43 wie folgt zusammengefasst sind:

außerbilanz- mäßig

1994

S

1995

S

1996

S

1997

S

1998

S

zuzurechnen

Tz 37

Liegenschaft R.

4,012.321,00

Tz 39

Yacht B.

58.868,00

2,242.882,00

Tz 40

A.-M. AG

10,897.436,00

1,282.051,00

Tz 41

Verr. Kto. Alleingesellschafter

195.524,00

Zwischensumme

nicht

zuzurechnen

Tz 42

'Entnahmen' v. Alleingesellschafter

10,897.436,00

1,340.919,00

2,242.882,00

4,207.845,00

9,652.000,00

3,161.333,00

insgesamt

10,897.436,00

1,340.919,00

2,242.882,00

13,859.845,00

3,161.333,00

Die Berechnung des Einkommens ist unter Tz 45 ff des Betriebsprüfungsberichtes dargestellt. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb betrugen (unter Berücksichtigung der außerbilanzmäßigen Zurechnungen lt. Tz 43) im Jahr 1994 - 245.675 S, 1995 -1,877.689 S, 1996 6,050.012 S und 1997 - 15,305.895 S. Unter Tz 49 des Prüfungsberichtes findet sich die Feststellung: "Die unter Tz 43 festgestellten verdeckten Ausschüttungen sind der Kapitalertragsbesteuerung zu unterziehen".

Zur Gewinnermittlung wird u.a. in Tz 28 betreffend die Beteiligung an der A.-M. AG, Liechtenstein, ausgeführt, dieser Bilanzansatz werde auf "Null" gestellt. Die Erhöhung des Erfolges im Jahr 1996 (in Höhe von 9,499.999 S) sei außerbilanzmäßig zu neutralisieren (der Sachverhalt und die weiteren Feststellungen seien der Tz 40 zu entnehmen). Unter Tz 40 ist betreffend außerbilanzmäßige "Zu- und Abrechnungen" zu lesen, 1996 sei bisher "handelsrechtlich eine Teilwertabschreibung von 9,499.999 S, steuerrechtlich eine außerbilanzmäßige Zurechnung von S 9,499.999,-

- und ab 1996 jeweils eine Abrechnung von S 1,357.142,71 (jeweils = 1/7 von S 9,499.999,--) vorgenommen" worden. Die steuerrechtlich relevante Teilwertabschreibung bzw. die außerbilanzmäßigen Ab- und Zurechnungen seien auf

Grund des angeführten Sachverhalts in den Jahren 1996 und 1997 nicht vorzunehmen. Zur Bilanzposition betreffend die Beteiligung werde auf Tz 28 verwiesen.

In den zum erstangefochtenen Bescheid vorgelegten Verwaltungsakten liegt u.a. eine Berufung der Beschwerdeführerin vom 2. Oktober 2000 "gegen den als Haftungs- und Abgabenbescheid bezeichneten Bescheid vom 1. September 2000" ein. Zu dem (in den vorgelegten Verwaltungsakten nicht einliegenden) Bescheid vom 1. September 2000 wird in der Beschwerde gegen den erstangefochtenen Bescheid ausgeführt, der Beschwerdeführerin sei darin "mit Hinweis auf den Betriebsprüfungsbericht als Begründung" eine Kapitalertragsteuernachzahlung für die Jahre 1994 bis 1998 in Höhe von 7,441.166 S vorgeschrieben worden.

Mit dem erstangefochtenen Bescheid entschied die belangte

Behörde wie folgt:

"Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 1994 und 1995 sowie Kapitalertragsteuer 1994 bis 1998 werden abgeändert.

Die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 1996 und 1997 bleiben unverändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches."

Nach allgemeinen Daten zur Beschwerdeführerin werden im erstangefochtenen Bescheid auszugsweise die Tz 37 ff des Betriebsprüfungsberichtes wiedergegeben. Dann ist davon die Rede, dass gegen die in der Folge im wieder aufgenommenen Verfahren ergangenen Körperschaftsteuerbescheide mit Schriftsatz vom 2. Oktober 2000 Berufung erhoben worden sei. Nach der Wiedergabe des Inhaltes der Berufung wird im erstangefochtenen Bescheid eine Stellungnahme der Betriebsprüferin zur Berufung referiert und im Anschluss daran eine Gegenäußerung der Beschwerdeführerin samt eines im Zuge der Gegenäußerung beigebrachten Schreibens dargestellt. Daran schließt die Wiedergabe der Ausführungen des steuerlichen Vertreters der Beschwerdeführerin in der Berufungsverhandlung an. Es folgt die Darstellung des Inhaltes einer ergänzenden Stellungnahme der Beschwerdeführerin lt. Schriftsatz vom 3. September 2004 und des Vorbringens in der auf den 30. November 2004 vertagten Berufungsverhandlung.

Im Erwägungsteil des erstangefochtenen Bescheides wird zur Körperschaftsteuer betreffend "Bebautes Grundstück in R."

ausgeführt, die Beschwerdeführerin habe am 23. April 1991 ein bebautes Grundstück um 2,8 Mio. S erworben. Es sei geplant gewesen, das Gebäude einerseits für Wohnzwecke des Gesellschafters, andererseits für betriebliche Zwecke zu nutzen. Die Aufwendungen für die Um- und Zubauten hätten rd. 5 Mio. S betragen, wobei zusätzliche Aufwendungen für Um- und Zubauten in den Jahren 1997 und 1998 noch mit rd. 500.000 S angefallen seien. Die Liegenschaft sei schließlich mit Kaufvertrag vom 29. Jänner 1997 um 2,5 Mio. S an Elisabeth B. verkauft worden. Da ein Naheverhältnis zwischen dem Alleingesellschafter und Elisabeth B. bestanden habe und der Kaufpreis im Vergleich zum Ankaufspreis und den getätigten Investitionen unangemessen niedrig gewesen sei, habe die Betriebsprüfung den Verkauf als verdeckte Ausschüttung gewertet. Da geplant gewesen sei, die Hälfte des Gebäudes betrieblich zu nutzen, sei die Hälfte des aus dem Verkauf an Elisabeth B. resultierenden Verlustes als verdeckte Ausschüttung an den Alleingesellschafter dem Gewinn hinzugerechnet worden. Dem Vorbringen in der Berufung, wonach zwischen dem Alleingesellschafter und Elisabeth B. kein für die Zurechnung an den Alleingesellschafter erforderliches Naheverhältnis bestanden habe, sei nicht zu folgen. Zur Angemessenheit des Kaufpreises in Höhe von 2,5 Mio. S habe die Beschwerdeführerin auf das Gutachten eines Baumeisters verwiesen, der den Gesamtwert der Liegenschaft mit 2,665.000 S beziffert habe. Die Aussage des Geschäftsführers im Berufungsverfahren, der Verkauf sei ein Notverkauf gewesen, weil er mit der Bauüberwachung überfordert gewesen sei, könne kein schlagendes Argument für die betriebliche Bedingtheit des Verkaufes sein, weil es sich "hierbei nicht um eine betriebliche Notwendigkeit handelt, sondern um ein rein persönliches Motiv des Gesellschaftergeschäftsführers". Das zur Veräußerung weiters vorgebrachte Argument, die geplante Geschäftstätigkeit habe sich nicht wie erwartet entwickelt, spreche auch gegen einen behaupteten Notverkauf, weil sich diese Entwicklung bereits angekündigt habe, und der Beschwerdeführer "als ordentlicher Kaufmann gerade dann versucht haben müsste, das Gebäude bestmöglich zu verwerten und es nicht nur einmal Dritten anzubieten (vgl. ein Zeitungsinserat aus dem Jahre 1996)". Tatsächlich sei das Gebäude um einen Preis

veräußert worden, der sogar unter dem Buchwert im Zeitpunkt des Erwerbes gelegen sei. Zum Gutachten, das die Angemessenheit des Kaufpreises nachweisen solle, sei anzumerken, dass das Gutachten auf Grund einer Besichtigung der Liegenschaft am 29. Dezember 1999 erstellt worden sei, der Verkauf aber bereits im Jahr 1997 erfolgt sei. Aus den gutachterlichen Feststellungen des Baumeisters ergebe sich auch nicht, dass nur eine ausschließliche Nutzung als Büroräumlichkeiten möglich gewesen wäre. Unter der Annahme, dass - wie bereits im Betriebsprüfungsverfahren festgestellt - geplant gewesen sei, die Hälfte der Liegenschaft betrieblich zu nutzen, sei "daher die Hälfte des durch den Verkauf an Frau B. entstandenen Verlustes dem Gesellschafter als verdeckte Gewinnausschüttung zuzurechnen".

Zur Yacht B. wird im erstangefochtenen Bescheid ausgeführt, diese Yacht, die seit 1989 im Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin ausgewiesen werde, sei vom Alleingesellschafter erworben worden. Der zivilrechtliche Eigentümer sei daher jedenfalls der Alleingesellschafter gewesen. Dem Vorbringen der Beschwerdeführerin, sie sei wirtschaftliche Eigentümerin der Yacht gewesen, könne sich die belangte Behörde nicht anschließen. Der Aufnahme der Yacht in die Bücher der Beschwerdeführerin komme zur Frage, ob die Yacht zum Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin gehöre, keine Bedeutung zu. Da die Beschwerdeführerin unter dem Gesichtspunkt des geforderten Fremdvergleichs nicht für eine "einem fremden Dritten gehörende Yacht den Aufwand tragen würde", sei die Hinzurechnung des von der Beschwerdeführerin für das Jahr 1995 getragenen Aufwandes sowie des aus der Veräußerung entstandenen Verlustes als verdeckte Ausschüttung zu Recht erfolgt (nach den Feststellungen des Betriebsprüfungsberichtes unter Tz 39 zur Yacht B. führte u.a. die AfA und ein Saldo aus den "Schiffsbetriebskosten" und den vom Alleingesellschafter bezahlten "Mieterträgen" zu verdeckten Ausschüttungen für 1995 von - inklusive Kapitalertragsteuer - 58.868 S und 1997 von - hier zur Gänze den Buchverlust aus dem "Notverkauf" betreffend - 2,242.882 S).

Zur Beteiligung an der A.-M. AG sei festzustellen, dass, ebenso wie bei der Yacht, der Erwerb dieser Beteiligung durch den Gesellschaftergeschäftsführer erfolgt sei. Auch hier könne dem Vorbringen der Beschwerdeführerin nicht gefolgt werden, dass die Beschwerdeführerin - abweichend vom zivilrechtlichen Eigentum - wirtschaftliche Eigentümerin der Beteiligung gewesen sei. Dessen ungeachtet habe aber "aufgeklärt werden" können, dass der Alleingesellschafter persönlich nicht Nutznießer aus dem Erwerb der Beteiligung gewesen sei. Eine Bereicherungsabsicht der Beschwerdeführerin als Voraussetzung für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung sei daher nicht vorgelegen.

Hinsichtlich "Verrechnungskonto (Alleingesellschafter), Entnahmen" wird im erstangefochtenen Bescheid ausgeführt, lt. Beschwerdeführerin handle es sich bei den auf dem Verrechnungskonto des Gesellschafters aushaftenden Beträgen sowie bei den von der Betriebsprüfung als "Entnahmen" bezeichneten Geldbeträgen um Darlehen der Gesellschaft an den Alleingesellschafter. Dazu sei darauf hinzuweisen, dass an eine Anerkennung von Vereinbarungen zwischen dem Gesellschafter-Geschäftsführer einer Einmann-Gesellschaft und der Gesellschaft ebenso strenge Maßstäbe anzulegen seien wie an die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen. Es entspreche keineswegs dem üblichen Darlehensgeschäft zwischen Fremden, keinen bestimmten oder auch nur annähernd bestimmbaren Rückzahlungstermin zu vereinbaren sowie die Fälligkeit der Zinsen nicht festzulegen, keinen Kreditrahmen festzusetzen und keine entsprechenden Sicherheiten zu empfangen. Wenn die Beschwerdeführerin meine, dass die Verringerung des Standes des Verrechnungskontos dafür spreche, dass die Rückzahlung geplant gewesen sei (und auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Oktober 1991, 91/14/0020, verweise), sei darauf hinzuweisen, dass "der Gesellschafter in diesem Fall die entnommenen Gelder im Jahr nach der Entnahme zur Gänze zurückgezahlt" habe. Selbst wenn nach dem Berufungsvorbringen an "eine Rückzahlung gedacht" gewesen sei und diese nach erfolgter Realisierung eines Gewinnes aus der Beteiligung an der A.-M. AG habe erfolgen sollen, könne diese Absicht die fehlende fremdübliche Vereinbarung nicht ersetzen. "Sämtliche gegenüber dem Gesellschafter bestehenden Forderungen" seien daher als verdeckte Ausschüttungen an diesen zu betrachten.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Jahre 1994 und 1995 seien daher - so die belangte Behörde auf Seite 26 des erstangefochtenen Bescheides - wie folgt zu ermitteln ("vgl. Tz 45 des Betriebsprüfungsberichtes, Beträge in Schillingen"):

1994

1995

Gewinn/Verlust

-1,543.542,00

6,783.685,00

verdeckte Ausschüttungen

58.868,00

Spenden

490,00

2.300,00

KöSt

15.000,00

15.000,00

nichtabzugsfähige Steuern

321.350,00

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

-1,206.702,00

6,859.853,00

Beteiligungserträge

-9,936.409,00

- 10,019.593,00

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

-11,143.111,00

-3,159.740,00

Zur Kapitalertragsteuer 1994 bis 1998 wird im erstangefochtenen Bescheid darauf hingewiesen, dass nach der Judikatur eine verdeckte Ausschüttung nicht nur dann vorliege, wenn dem Gesellschafter ein Vermögensvorteil zugewendet werde, sondern auch dann, wenn Dritte auf Grund ihres Naheverhältnisses zum Anteilsinhaber eine in der Anteilsinhaberschaft wurzelnde Zuwendung empfingen. Hinsichtlich des der Berufung zu Grunde liegenden Sachverhaltes sei auf die Ausführungen zur Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide zu verweisen. Mit der Frage, ob "hinsichtlich des bebauten Grundstückes, der Yacht, der Beteiligung und der Forderungen der Gesellschaft an den Gesellschafter verdeckte Gewinnausschüttungen vorliegen", habe sich die belangte Behörde ausführlich in der rechtlichen Würdigung des Sachverhaltes hinsichtlich der Körperschaftsteuer auseinander gesetzt. Bezüglich der Höhe der auf die verdeckten Gewinnausschüttungen entfallenden Kapitalertragsteuer ergäben sich daher folgende Änderungen: "Verdeckte Ausschüttungen" insgesamt 1994 von "0,00", 1995 von 58.868 S, 1996 von (Anm.: lt. Aktenlage inkl. offener Ausschüttungen von 10 Mio. S) 12,242.882 S, 1997 von 13,859.845 S und 1998 von 3,161.333 S. Die Kapitalertragsteuerschuld betrage daher insgesamt 6,961.679 S, womit sich abzüglich "bereits gebuchter" Kapitalertragsteuer in Höhe von 2,2 Mio. S eine "Kapitalertragsteuer" von 4,761.679 S ergebe.

Mit dem als "Bescheid gemäß § 293 BAO" bezeichneten zweitangefochtenen Bescheid, wurde der erstangefochtene Bescheid "insoweit abgeändert" als

"1. für die Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Jahres 1994 die Beträge laut Erklärung (in Schillingen) wie folgt heranzuziehen sind:

Gewinn lt. Erklärung

9,353.894,00

Spenden

490,00

nicht abzugsfähige Steuern

336.350,00

Beteiligungserträge

-9,936.409,00

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

- 245.675,00

anrechenbare Kest

2.172,00"

2. für die Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Jahres 1995 die für den Beteiligungserwerb an der A.-M. AG von der Bw. aufgewendeten Geldmittel in Höhe von S 1,000.000,00 nunmehr, mangels verdeckter Gewinnausschüttung, gewinnerhöhend hinzurechnen sind und eine Rückstellung für KESt in Höhe von

S 282.051,00 nicht zu bilden ist:

Gewinn lt. Betriebsprüfung

6,783.685,00

Beteiligungserwerb und KESt

1,282.051,00

Gewinn lt. Berufungsentscheidung

8,065.736,00

verdeckte Ausschüttung

58.868,00

Spenden

2.300,00

nicht abzugsfähige Steuern

15.000,00

Beteiligungserträge

-10,019.593,00

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

- 1,877.689,00

anrechenbare Kest

15.600,00

3. der Bescheid betreffend Körperschaftsteuer 1996 aus folgendem Grund abgeändert wird:

Da die Beteiligung an der A.-M. AG als nicht zum Betriebsvermögen der Bw. gehörend beurteilt wurde, ist daher die bisher im Jahr 1996 geltend gemachte Teilwertabschreibung in Höhe von S 9,499.999,00 nicht anzuerkennen. Diese Tatsachen wurden jedoch bereits bei der Gewinnermittlung lt. TZ. 35 des Betriebsprüfungsberichtes erfolgswirksam, sodass eine außerbilanzmäßige Berücksichtigung der Teilwertabschreibung in Form einer Abrechnung von S 9,499.999,00 im Jahr 1996 (vgl. TZ. 45 des Betriebsprüfungsberichtes) zu unterbleiben hat. Das Einkommen ist daher wie folgt zu berechnen:

Gewinn lt. Betriebsprüfung

28,259.282,00

verdeckte Ausschüttung

2,242.882,00

Repräsentationsaufwendungen

9.854,00

KÖSt

5,266.736,00

Verluste aus Wertpapieren

- 20,228.742,00

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

15,550.011,00

IFB-Verlust

-59.586,00

Einkommen

15,490.425,00

Der berichtigende Bescheid tritt nicht an die Stelle der o.g.

Berufungsentscheidung, sondern ergänzt diese."

Gemäß § 293 BAO könne die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen - so die Begründung des zweitangefochtenen Bescheides - in einem Bescheid unterlaufene Schreib- und Rechenfehler oder andere offenbar auf einem ähnlichen Versehen beruhende tatsächliche oder ausschließlich auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeiten berichtigen. Im erstangefochtenen Bescheid seien im Zuge "der ziffernmäßigen Darstellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb insoweit Rechenfehler unterlaufen, als hinsichtlich der Ermittlung der Einkünfte des Jahres 1994 vom Verlust laut Betriebsprüfung anstatt vom Gewinn laut Erklärung ausgegangen wurde, hinsichtlich der Ermittlung der Einkünfte des Jahres 1995 der nicht anfallende Aufwand für den Beteiligungserwerb in Höhe von S 1,000.000,-- und die nicht erforderliche Rückstellung für Kapitalertragsteuer in Höhe von S 282.051,-- nicht berücksichtigt wurden sowie hinsichtlich der Ermittlung der Einkünfte des Jahres 1996 der bereits im Zuge der Gewinnermittlung der Jahre 1994 und 1995 nicht anfallende Beteiligungserwerb außerbilanzmäßig abgerechnet wurde". Da es sich hiebei eindeutig um "offenbar auf einem Rechenfehler beruhende tatsächliche Unrichtigkeiten" handle, seien diese gemäß § 293 BAO berichtigbar gewesen.

Mit der Beschwerde gegen den erstangefochtenen Bescheid wird dieser im Umfang seines Abspruches über die Kapitalertragsteuer 1994 bis 1998 (betreffend den lt. erstangefochtenem Bescheid verbleibenden "Nachzahlungsbetrag" in Höhe von 4,761.679 S) bekämpft.

Die Beschwerde gegen den zweitangefochtenen Bescheid sieht die rechtlichen Voraussetzungen für eine Bescheidberichtigung nach § 293 BAO als nicht erfüllt an.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die - wegen ihres persönlichen und sachlichen Zusammenhanges zur gemeinsamen Beratung und Entscheidung verbundenen - Beschwerden nach Aktenvorlage und Erstattung von Gegenschriften durch die belangte Behörde erwogen:

Erstangefochtener Bescheid:

Nach § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

Nach § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (Abs. 3) die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

Zu den kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalerträgen im Sinne des§ 93 Abs. 2 EStG 1988 zählen auch verdeckte Ausschüttungen nach § 8 Abs. 2 KStG 1988. Verdeckte Ausschüttungen sind Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form außer der Dividende oder der sonstigen Gewinnverteilung, gleichviel unter welcher Bezeichnung gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde (vgl. für viele etwa die hg. Erkenntnisse vom 3. Juli 1991, 90/14/0221, Slg. Nr. 6617/F, und vom 17. Oktober 2007, 2006/13/0069). Welche Erscheinungsform der verdeckten Ausschüttung vorliegt, ist nach dem Veranlassungsprinzip zu beantworten. Die Zuwendung eines Vorteiles an einen Anteilsinhaber kann dabei auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahe stehende Person begünstigt wird (vgl. z.B. die hg. Erkenntnisse vom 24. April 2002, 2000/13/0208, und vom 27. Februar 2008, 2004/13/0031).

Für die Zurechnung einer verdeckten Ausschüttung an den Gesellschafter kommt es darauf an, ob, wann und in welcher Höhe ihm ein vermögenswerter Vorteil zugeflossen ist (vgl. z.B. Doralt/Ruppe, Steuerrecht I9, Tz 991). An diesen nach § 19 Abs. 1 EStG 1988 zu bestimmenden Zeitpunkt des Zuflusses knüpft auch der Kapitalertragsteuerabzug an (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 26. April 2006, 2004/14/0066, sowie Hofstätter/Reichel, EStG III D, Tz 4 zu § 95). Die Kapitalertragsteuerpflicht hängt hingegen in keiner Weise davon ab, in welchem Zeitraum es bei der Körperschaft zu einer Einkommenskorrektur kommt

(vgl. z.B. Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly/Renner, KStG 1988, Tz 231 zu § 8).

Zu den verdeckten Ausschüttungen im Zusammenhang mit der lt.

Betriebsprüfungsbericht am 25. Oktober 1989 angeschafften Yacht B. stellte die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid fest, diese Yacht sei entgegen der bilanziellen Darstellung dem Alleingesellschafter als dem (zivilrechtlichen und) wirtschaftlichen Eigentümer zuzurechnen gewesen. Damit konnte bzgl. der Anschaffung der Yacht allenfalls im Rahmen des (seinerzeitigen) Anschaffungsvorganges selbst der Tatbestand der verdeckten Ausschüttung erfüllt worden sein. Es war aber rechtlich verfehlt, in Höhe der bei der Beschwerdeführerin (und bei dieser im Rahmen der Gewinnermittlung von der Betriebsprüferin korrigierten) nur buchmäßig erfassten laufenden AfA-Beträge und des im Zuge der Veräußerung 1996 nach Ausbuchung des Restbuchwertes ermittelten Veräußerungsverlustes einen Zufluss von Vermögensvorteilen in Form verdeckter Ausschüttungen an den Alleingesellschafter zu sehen. Das Beschwerdevorbringen, die belangte Behörde habe zu Unrecht den buchmäßigen Aufwand, der in keinem wertmäßig nachvollziehbaren Zusammenhang mit einem dem Gesellschaftergeschäftsführer im Jahr 1995 gewährten Vermögensvorteil stehe, als verdeckte Ausschüttung behandelt, wobei dies auch für den Veräußerungsverlust im Jahr 1996 gelte, bei dem es sich um einen reinen buchmäßigen Verlust handle, zeigt damit zutreffend eine inhaltliche Rechtswidrigkeit des erstangefochtenen Bescheides auf. Zur allenfalls möglichen verdeckten Ausschüttung im Rahmen der Tragung laufender Aufwendungen der von der belangten Behörde dem Alleingesellschafter zugerechneten Yacht durch die Beschwerdeführerin weist die Beschwerde außerdem darauf hin, dass die vom Alleingesellschafter an die Beschwerdeführerin bezahlten Vergütungen die entsprechenden Aufwendungen (Instandhaltungskosten) überstiegen hätten.

Zum "Bebauten Grundstück in R." ging die belangte Behörde erkennbar davon aus, dass ein Verkauf dieser Liegenschaft zu einem Fremdvergleichsgrundsätzen nicht standhaltenden Preis an eine dem Alleingesellschafter nahe stehende Person (Elisabeth B.) erfolgt sei. Damit hätte zwar auf Seiten des Gesellschafters eine verdeckte Ausschüttung in Höhe des Unterschiedsbetrages zwischen dem Fremdvergleichsentgelt und dem tatsächlich verrechneten Entgelt vorliegen können (vgl. z.B. Wiesner, Verdeckte Gewinnausschüttungen im Steuerrecht, SWK 1984, A I 179). Rechtlich unrichtig war es aber, zur Frage der Vorteilszuwendung an den Alleingesellschafter auf die Höhe des in der Gewinnermittlung der Beschwerdeführerin korrigierten (halben) Buchverlustes aus dem Veräußerungsgeschäft abzustellen (worauf die Beschwerde ebenfalls zutreffend hinweist und u.a. das Fehlen einer Auseinandersetzung mit dem vorgelegten Gutachten über den Verkehrswert der Liegenschaft zum Zeitpunkt der Veräußerung rügt).

Die Vorschreibung an Kapitalertragsteuer in einem einheitlichen - somit nicht teilbaren - Betrag für den Streitzeitraum erweist sich damit schon deshalb als rechtswidrig, weshalb der erstangefochtene Bescheid - im Umfang seiner Anfechtung - gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufzuheben war. Zu im erstangefochtenen Bescheid ebenfalls bestätigten verdeckten Ausschüttungen hinsichtlich "Verrechnungskonto (Alleingesellschafter), Entnahmen" ist ergänzend darauf hinzuweisen, dass der erstangefochtene Bescheid in diesem

Punkt offensichtlich nicht dem Erfordernis der Darstellung des von der belangten Behörde im Ergebnis ihrer Beweiswürdigung der Entscheidung jeweils zu Grunde gelegten Sachverhaltes gerecht wird (die Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens und der im Verwaltungsverfahren erstatteten Schriftsätze ist dazu für sich allein nicht ausreichend, vgl. im Einzelnen etwa das hg. Erkenntnis vom 28. Mai 1997, 94/13/0200).

Zweitangefochtener Bescheid:

Gemäß § 293 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen in einem Bescheid unterlaufene Schreib- und Rechenfehler oder andere offenbar auf einem ähnlichen Versehen beruhende tatsächliche oder ausschließlich auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeiten berichtigen.

Die Einrichtung des § 293 BAO dient nicht dazu, Irrtümer der Behörde bei der Auslegung des Gesetzes zu berichtigen, sondern nur zur Beseitigung des infolge bestimmter Fehlerquellen gegen den Willen der Behörde entstandenen erkennbaren Auseinanderklaffens von Bescheidabsicht und formeller Erklärung des Bescheidwillens (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 26. Mai 2004, 2002/14/0015). Fehler, die der Abgabenbehörde im Zuge ihrer Willensbildung unterlaufen, sind hingegen nicht berichtigbar im Sinne des § 293 BAO (vgl. z.B. die hg. Erkenntnisse vom 20. Juni 1990, 89/13/0113, und vom 31. Oktober 2000, 95/15/0088).

Mit dem erstangefochtenen Bescheid hat die belangte Behörde u. a. den vor ihr bekämpften Bescheid des Finanzamtes betreffend Körperschaftsteuer 1994 und 1995 abgeändert. Aus der Begründung des erstangefochtenen Bescheides geht hervor, dass diese Abänderung aus der auf Seite 26 dieses Bescheides (unter Bezugnahme auf Tz 45 des Betriebsprüfungsberichtes) dargestellten Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb resultierte. Aus dieser Einkünfteermittlung ist der klare Wille der belangten Behörde zu entnehmen, die Beträge betreffend die verdeckte Ausschüttung im Zusammenhang mit der Beteiligung an der A. -M. AG (in diesem Punkt erfolgte auch eine stattgebende Berufungserledigung) nicht mehr einkünfteerhöhend zu berücksichtigen (demgemäß wurden die unter Tz 43 des Betriebsprüfungsberichtes als außerbilanzmäßige Zurechnungen zur Tz 40 "A.-M. AG" ausgewiesenen Beträge von 10,897.436 S für das Jahr 1994 und 1,282.051 S für das Jahr 1995 unter der Rubrik "verdeckte Ausschüttungen" nicht mehr zugerechnet). Dieser nachträglich offenbar als irrig erkannte Wille der belangten Behörde kann, worauf die Beschwerde gegen den zweitangefochtenen Bescheid im Ergebnis zutreffend verweist, nicht unter Vorgabe unterlaufener Rechenfehler (so sei 1994 unrichtig "vom Verlust laut Betriebsprüfung anstatt vom Gewinn laut Erklärung ausgegangen" und 1995 der "nicht anfallende Aufwand für den Beteiligungserwerb in Höhe von S 1,000.000,-- und die nicht erforderliche Rückstellung für Kapitalertragsteuer in Höhe von S 282.051,-- nicht berücksichtigt" worden) mit einer Maßnahme nach § 293 BAO aus der Welt geschafft werden (die im zweitangefochtenen Bescheid ausgewiesenen Einkünfte aus Gewerbebetrieb entsprechen mit den Beträgen von -245.675 S für 1994 und -1,877.689 S für 1995 im Ergebnis wieder den unter Tz 45 des Betriebsprüfungsberichtes ausgewiesenen Einkünften für diese Jahre, die auch den lt. dem erstangefochtenen Bescheid abgeänderten erstinstanzlichen Bescheiden zu Grunde lagen).

Lt. Spruch des erstangefochtenen Bescheides blieb u.a. der Bescheid betreffend Körperschaftsteuer 1996 ausdrücklich unverändert. Auch ansonsten ist dem erstangefochtenen Bescheid kein Bescheidwille dahingehend zu entnehmen, den erstinstanzlichen Körperschaftsteuerbescheid abändern zu wollen. Die mit dem zweitangefochtenen Bescheid erstmals vorgenommene Abänderung des Körperschaftsteuerbescheides erster Instanz diente damit nicht der Beseitigung eines gegen den Willen der belangten Behörde entstandenen erkennbaren Auseinanderklaffens von Bescheidabsicht und formeller Erklärung des Bescheidwillens. Schon deshalb fehlten daher auch für das Jahr 1996 die Anwendungsvoraussetzungen für eine Berichtigung nach § 293 BAO, zu der die Beschwerde im Übrigen auch geltend macht, dass aus Tz 28 des Betriebsprüfungsberichtes eindeutig hervorgehe, dass die für das Jahr 1996 vorgenommene "außerbilanzmäßige Abrechnung, die von der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid als unrichtig angesehen wird, nicht Folge eines Rechenfehlers ist, sondern so gewollt war".

Auch der zweitangefochtene Bescheid war somit gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufzuheben.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VerordnungBGBl. II Nr. 333/2003. Wien, am 9. Juli 2008

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2008:2005130020.X00

Im RIS seit

18.08.2008

Zuletzt aktualisiert am

24.09.2012

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at