

TE Vwgh Erkenntnis 2007/9/24 2004/15/0166

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 24.09.2007

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

KStG 1988 §8 Abs2;

Beachte

Serie (erledigt im gleichen Sinn): 2004/15/0167 E 24. September 2007

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Stoll und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Kinsky, über die Beschwerde der F G GmbH in S, vertreten durch Kleiner & Kleiner GesmbH, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in 8010 Graz, Burgring 22, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Graz, vom 28. Oktober 2004, Zl. RV/0071-G/02, betreffend Körperschaftsteuer für 1993 bis 1995, zu Recht erkannt:

Spruch

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

Der Bund hat der beschwerdeführenden Partei Aufwendungen in der Höhe von 1.171,20 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die beschwerdeführende GmbH (Beschwerdeführerin) ist Gesamtrechtsnachfolgerin der mit ihr als übernehmender Gesellschaft zum 31. Dezember 1995 verschmolzenen B. GmbH.

An der im Jahr 1983 gegründeten B. GmbH waren je zur Hälfte F.G. und P.B. beteiligt, ab 1987 war F.G. Alleingesellschafter. Er war auch Geschäftsführer der B. GmbH.

F.G. war auch an der 1979 gegründeten A.P. GmbH zunächst zu einem Viertel und im Streitzeitraum zur Hälfte beteiligt.

Weiters war F.G. in den Streitjahren zusammen mit G.G., seiner früheren Ehefrau, Gesellschafter der B.G OHG.

Im Gefolge einer bei der B. GmbH durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung setzte die belangte Behörde mit dem angefochtenen Bescheid im Instanzenzug die Körperschaftsteuer für die Jahre 1993 bis 1995 fest und gelangte dabei zu folgenden Ergebnissen:

1. Mietentgelte der A.P. GmbH (Appartements und Seminarräume):

Gemäß einem Mietvertrag vom 16. November 1984 habe die B. GmbH den bestehenden Altbau einer Liegenschaft in

S. der A.P. GmbH vermietet. Diese sollte den Altbestand im Rahmen des Mietvertrages umbauen und fünf Hotel-Appartements zu je vier Betten errichten, ein Gebäudeteil sollte für zukünftige Seminarräume verwendet werden. Die Um- und Zubauten sollten in das Eigentum der B. GmbH übergehen. Der Mietvertrag sei auf unbestimmte Zeit abgeschlossen worden, ein einseitiger Kündigungsverzicht der B. GmbH sei auf die Dauer von 20 Jahren vereinbart worden. Als Mietzins sei in Anbetracht der umfangreichen Investitionen der A.P. GmbH ein Betrag von 5.000 S monatlich vereinbart worden. Mit Rechnung vom 17. Dezember 1987 seien die von der A.P. GmbH getätigten Gebäudeeinbauten um rund 4,500.000 S von der B. GmbH abgelöst worden. Mit einem Zusatz zum Mietvertrag zum 21. Jänner 1988 sei im Hinblick auf den Erwerb der Einbauten ein Mietzins von 250.000 S jährlich, rückwirkend ab Mai 1986 vereinbart worden. Die Appartements hätten eine verrechenbare Größe von 207,5 m². Verrechnet worden sei lediglich eine Miete von monatlich 16.666 S für die Zeiträume Jänner bis September 1993 und Mai bis Dezember 1995.

Ab Mai 1995 seien von der B. GmbH ausgebaute Seminarräume im Ausmaß von rund 305 m² gegen einen monatlichen Mietzins von 20.833 S der A.P. GmbH zur Verfügung gestellt worden. Das Anlagenverzeichnis weise Anschaffungs- oder Herstellungskosten dafür in Höhe von rund 3,336.000 S auf, der durchschnittliche Mietpreis je Quadratmeter und Monat betrage 68 S.

Dass bei den Appartements tatsächlich eine monatliche Miete von 16.666 S netto verrechnet worden sei, habe die Beschwerdeführerin als falsch bezeichnet, sich aber auf die bloße Erwähnung des im Mietvertrag angeführten jährlichen Mietzinses von 250.000 S netto oder 20.833 S monatlich, beschränkt. Die bloß behauptete Miete basiere nicht auf den buchhalterisch erfassten Beträgen.

Die wirtschaftlichen Rahmenbedingungen der B. GmbH bestünden darin, ursprünglich der A.P. GmbH noch auszubauende Räumlichkeiten vermietet zu haben, während die Ausbaukosten für die zu errichtenden Appartements von der Mieterin aus förderungsrechtlichen Gründen getragen worden seien. In weiterer Folge habe sie der Mieterin die Einbauten abgelöst und den Mietzins erhöht. Dann habe die B. GmbH - ausschließlich an den Bedürfnissen der Mieterin orientiert - Seminarräume und eine Sauna errichtet. Damit liege die Finanzierungsfunktion dieser Gestaltung nach Art eines Spezialleasings auf der Hand.

Das Finanzamt habe im Verwaltungsverfahren bei einem Fremdvergleich der zwischen der B. GmbH und der ihr nahestehenden A.P. GmbH geschlossenen Mietvereinbarung auf durchschnittliche Quadratmeter-Preise abgestellt, die bei der Vermietung anderer Räumlichkeiten der B. GmbH im Gebäudekomplex erzielt worden seien. Die belangte Behörde orientiere sich bei einem Fremdvergleich jedoch daran, dass für die B. GmbH sowohl Zinsen und Amortisation (Tilgung) als auch eine angemessene Risikokomponente im vereinbarten Mietzins Deckung zu finden habe. Im Beschwerdefall seien jedoch bei der von der B. GmbH gewählten Gestaltung unter Berücksichtigung der notwendigen eigenen Fremdkapitalaufnahme nicht einmal die eigenen Kosten (Zinsen und Abschreibungen) gedeckt gewesen. Die Einwendungen der Beschwerdeführerin, die Amortisationsdauer der Gebäudeeinbauten könne nicht allein auf der Annahme der Tilgung der Fremdmittel gestützt werden, lasse eine Erstreckung des Investitionszeitraumes auf 40 Jahre für eine gastgewerbliche Investition angemessen erscheinen. Da die B. GmbH selbst überwiegend fremdfinanziert gewesen sei, ginge es weniger um die Verzinsung eines eingesetzten Eigenkapitals als vielmehr um die Refinanzierungskosten und Abschreibungen, die ins Verdienen zu bringen gewesen seien.

Die belangte Behörde sah daher im Verzicht auf fremdübliche Mietzinszahlungen eine verdeckte Ausschüttung der B. GmbH an ihren Gesellschafter F.G.

Die Höhe der verdeckten Ausschüttung ermittelte die belangte Behörde, indem sie aus dem in den Streitjahren von der B. GmbH für Bankschulden getätigten Zinsaufwand einen Durchschnittszinssatz von abgerundet 7,5 % errechnete und um einen Risikoaufschlag um 1 % erhöhte. Diesen "Rechnungszinssatz" von 8,5 % wandte sie auf die Investitionssummen von rund 4,500.000 S für die Appartements und von rund 3,300.000 S für die Seminarräume an und gelangte so zu Monatsbelastungen von rund 33.000 S für die Appartements und rund 24.000 S für die Seminarräume. Den Unterschiedsbetrag zwischen den tatsächlich verrechneten und den sich bei einem auf Grundlage der behördlichen Überlegungen angestellten Fremdvergleich ergebenden fehlenden Mietbeträgen beurteilte die belangte Behörde als verdeckte Ausschüttung.

2. Mietverhältnisse mit J.M. und der B.G. OHG:

Die B.G. OHG sei mit Gesellschaftsvertrag vom 27. Mai 1983 gegründet worden. An ihr sei F.G. mit 50 %, P.B. mit 20 %

und C.B. mit 30 % beteiligt gewesen. Nach mehreren Änderungen seien in den Streitjahren F.G. mit 25 % und G.G., die frühere Ehefrau des F.G., mit 75 % beteiligt gewesen. Die B. GmbH habe mit Mietvertrag vom 24. Juli 1985 die auf einer näher bezeichneten Liegenschaft in S. neu geschaffenen Räumlichkeiten, die in S. unter dem Begriff "W.- Passage" bekannt seien, der B.G. OHG vermietet. Als Mietzins sei eine Jahresmiete von 550.000 S wertgesichert vereinbart worden. Die Mieterin habe sämtliche Betriebskosten zu tragen gehabt und sei berechtigt gewesen, unter zu vermieten.

Nach einem Pachtvertrag vom 2. März 1994 habe die B. GmbH ein von ihr errichtetes Gasthaus, dessen Anschaffungskosten laut Anlageverzeichnis im Jahr 1994 rund 3,100.000 S betragen hätten, dem J.M. verpachtet. Die im Jahr 1994 und 1995 erzielten Pachterlöse seien allerdings unstrittig von der B.G. OHG vereinnahmt worden. Die Beschwerdeführerin habe in diesem Zusammenhang zugestanden, es habe sich um "buchungstechnische Unrichtigkeiten" gehandelt.

Das Finanzamt habe noch die Ansicht vertreten, die der B. GmbH aus dem Mietvertrag mit J.M. zustehenden Mietentgelte, welche tatsächlich der B.G. OHG zugeflossen seien, stellten eine verdeckte Ausschüttung der B. GmbH an den an der B.G. OHG beteiligten F.G. dar. Die belangte Behörde habe aber der Beschwerdeführerin mit Vorhalt vom 29. August 2003 vorgehalten, die mit der B.G. OHG abgeschlossenen Verträge nicht anerkennen zu wollen, weil in diesen Vereinbarungen auf wesentliche Einnahmen verzichtet worden sei. Die belangte Behörde erblicke ausgehend von den Jahresergebnissen der B.G. OHG betragsmäßig aufgelistete verdeckte Ausschüttungen.

Die belangte Behörde stellte im angefochtenen Bescheid fest, dass die B. GmbH für die an die B.G. OHG vermieteten Räumlichkeiten in den Streitjahren lediglich etwa 1,000.000 S an Einnahmen erzielt habe, während die B.G. OHG aus ihrer Untervermietungsstätigkeit über 2,000.000 S habe lukrieren und in den Jahren 1992 bis 1994 ein durchschnittliches Jahresergebnis von etwa 1,000.000 S habe erzielen können. Die B. GmbH habe mit den Mieterträgen nicht einmal die Zinsen vollständig erwirtschaften können, geschweige denn die Normalabschreibungen. Das von der Beschwerdeführerin ins Spiel gebrachte Argument, die Zwischenschaltung einer Untervermietungsgesellschaft sei angeblich mietrechtlich vorteilhaft, um allfälligen Kündigungsbeschränkungen zu entgehen, sei steuerlich unbeachtlich. Erwähnt wolle die belangte Behörde wissen, dass die B. GmbH bei der Verpachtung des Gasthauses S. auf Drängen des Pächters von ihrem "Untervermietungsmodell" habe Abstand nehmen und den Vertrag unmittelbar mit dem Pächter habe abschließen müssen, ebenso sei die Vermietung der Appartements an die A.P. GmbH nicht über die Generalmieterin, die B.G. OHG, vorgenommen worden.

Nach den von der Rechtsprechung entwickelten Kriterien für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen erblicke die belangte Behörde eine verdeckte Ausschüttung in den der B. GmbH aus den der B.G. OHG zu niedrig verrechneten Mietzinsen fehlenden Betriebseinnahmen.

Da die belangte Behörde demnach die Konstruktion der Vermietung an die der B. GmbH nahestehende B.G. OHG zur Gänze nicht anerkenne, habe sie auf die unterlassene Verbuchung der Pachteinnahmen des Lokales S. nicht eingehen müssen.

Der Höhe nach seien die verdeckten Ausschüttungen - "abgeleitet aus dem erklärten Gewinn der B.G. OHG vom 30. April 1992 bis 30. April 1995" - von der Beschwerdeführerin "nicht weiter beeinsprucht" worden. Die Bemessungsgrundlagen ermittelte die belangte Behörde dadurch, dass sie ausgehend vom "EGT" der B.G. OHG der Jahre 1992 bis 1995 die in Rede stehenden Pachteinnahmen von J.M. für die Jahre 1994 und 1995 abzog und daraus einen "Durchschnitt" von rund 938.000 S errechnete. Diesem Betrag fügte sie für die Jahre 1994 und 1995 wiederum die in Rede stehenden Pachteinnahmen von J.M. hinzu und rechnete die so erhaltenen Beträge als verdeckte Ausschüttung der B. GmbH zu.

3. Lohnzahlungen an G.G.:

G.G., die geschiedene Ehefrau des F.G., des Alleingesellschafters der B. GmbH, sei in den Jahren 1994 und 1995 als Dienstnehmerin der B. GmbH geführt worden. Lohnzahlungen für sie seien als Betriebsaufwand geltend gemacht worden. F.G. habe im Verwaltungsverfahren ausgesagt, dass G.G. "nie etwas gemacht habe". Sie habe nur "die Konzession zur Verfügung gestellt". Dies sei von G.G., als Zeugin befragt, bestätigt worden. Weiters habe G.G. dem Finanzamt gegenüber erklärt, außer den vereinbarten 10.000 S monatlich, die aus der Scheidung von F.G. resultierten, nichts erhalten zu haben.

Die Beschwerdeführerin habe die Ansicht vertreten, G.G. habe für den Betrieb eines Gasthauses einen Gewerbeschein

gehabt, den die B. GmbH benötigt habe, um das Gasthaus S. (an J.M.) zu verpachten. Daher sei die Zahlung des Lohnaufwandes betrieblich veranlasst. Weiters sei dies erforderlich gewesen, um im Rahmen einer Tourismusförderungsaktion einen Gewerbestrukturverbesserungskredit zu erhalten.

Die belangte Behörde gehe davon aus, dass G.G. von der B. GmbH als Dienstnehmerin angestellt und zur Sozialversicherung angemeldet gewesen sei. Arbeitsleistungen der G.G. seien dem jedoch nicht gegenüber gestanden, weshalb von einem bloß zum Schein abgeschlossenen Dienstvertrag auszugehen sei. Aus dem Umstand, dass G.G., der Ehegattin des Alleingesellschafters der B. GmbH, ihres "Dienstgebers", ein Betrag von 10.000 S monatlich zugeflossen sei, der ihr auch ohne formellen Abschluss eines Dienstvertrages aus dem Rechtstitel des gesetzlichen Unterhaltes nach der Scheidung gebührt hätte, könne keine betriebliche Veranlassung entnommen werden.

Auch der Einwand der Beschwerdeführerin, ohne Einstellung eines gewerberechtlichen Geschäftsführers hätte die B. GmbH keine Tourismusförderung erhalten, könne die betriebliche Veranlassung eines an sich privaten Aufwandes noch nicht herstellen. Darüber hinaus sei die in Rede stehende Vertragsgestaltung äußerst undeutlich. Zunächst sei ein Dienstverhältnis vorgegeben worden, später sei dem Finanzamt gegenüber das Entgelt für die Zurverfügungstellung einer Konzession erklärt worden. Wie sich die Höhe des vereinbarten Entgelts von 10.000 S monatlich berechnet habe, gehe aus den Ausführungen der Beschwerdeführerin nicht hervor. Schließlich habe G.G. bei ihrer Einvernahme am 28. Mai 1998 ausgesagt, "ich glaube, ich hätte was erhalten sollen, habe aber tatsächlich dann nichts bekommen". Daraus entnehme die belangte Behörde in freier Beweiswürdigung, dass sich die ehemalige Ehegattin des F.G., der sie offenbar um eine Gefälligkeit gebeten habe, gar nicht bewusst gewesen sei, überhaupt einen entgeltlichen Vertrag mit der B. GmbH über die Zurverfügungstellung der Konzession abzuschließen. Die wechselnden Aufklärungsversuche des beanspruchten Betriebsaufwandes - einmal als Dienstvertrag, dann als vermeintliches Konzessionsentgelt, das der Konzessionsinhaberin aber nicht bekannt gewesen sei - könnten keinen Nachweis für den verbuchten Aufwand erbringen, sondern erweckten den Eindruck, eine steuerlich anzuerkennende Rechtsbeziehung habe nicht stattgefunden. Für die Anerkennung eines abziehbaren Aufwandes zur Erlangung einer Förderung mangle es an den steuerlich anzuerkennenden Vereinbarungen.

Daher sehe die belangte Behörde in den in Rede stehenden Leistungen solche, die von der B. GmbH causa societatis für den Gesellschafter erbracht worden seien, weshalb die belangte Behörde die näher bezeichneten Beträge an "Lohnaufwand" als verdeckte Ausschüttung wertete.

4. Verzinsung Verrechnungskonto A.P. GmbH:

Die B. GmbH habe in den Jahren 1988 bis 1995 im angefochtenen Bescheid näher bezeichnete Forderungen am Verrechnungskonto der A.P. GmbH ausgewiesen. Eine Verzinsung sei für die Streitjahre nicht vorgenommen worden, obwohl sich die B. GmbH selbst bei einer Bank refinanzieren habe müssen. Die belangte Behörde gehe davon aus, dass die B. GmbH der ihr nahestehenden A.P. GmbH Forderungen gestundet habe, ohne hierfür eine angemessene Verzinsung in Rechnung zu stellen. Da die Beschwerdeführerin zugestanden habe, die in Rede stehenden Forderungen seien werthaltig gewesen, würden sich Berufungsausführungen als unstimmtig erweisen, eine allenfalls zu verrechnende Zinsforderung wäre einer Wertberichtigung zu unterziehen gewesen. Soweit die Beschwerdeführerin eingewendet habe, zur Sanierung der A.P. GmbH - obwohl die Beschwerdeführerin auf diesbezügliche Fragen die Bonität der A.P. GmbH bejaht habe - sei zur Erlangung von Förderungsgeldern (Zinsenzuschüssen) der Verzicht auf die Verzinsung der Forderung erforderlich gewesen, übersehe sie, dass dies im Interesse der A.P. GmbH gelegen sei und die Förderungsstellen zu diesem Zweck die Gesellschafter der A.P. GmbH veranlasst hätten, entsprechende Eigenleistungen wie Mieten und Zinsenverzicht sowie Nachrangigstellung von Forderungen zu erbringen. Dass sich F.G., der Gesellschafter sowohl der A.P. GmbH wie auch der B. GmbH, zur Verbesserung der wirtschaftlichen Lage der A.P. GmbH "seiner" GmbH bedient habe, bedeute, dass die B. GmbH auf Mittel verzichtet habe, die ihr Gesellschafter aus eigenem Vermögen aufzubringen gehabt hätte. Daher sei im Zinsenverzicht eine verdeckte Ausschüttung zu erblicken.

Der von der Beschwerdeführerin angestrebte Vergleich mit einem anderen Gläubiger gehe ins Leere, weil sie eine qualifizierte Besicherung der näher bezeichneten Bank habe einräumen müssen. Auflagen der Subventionsgeber hätten nicht die

B. GmbH, sondern die A.P. GmbH und deren Gesellschafter betroffen.

5. Stille Beteiligungen an der B. GmbH:

Die B. GmbH sei 1983 gegründet worden, um ein Gebäude zu erwerben. Sie habe u.a. eine "Einkaufspassage" ausgebaut, diese an die ihrem Gesellschafter nahestehende B.G. OHG vermietet, die übrigen Räumlichkeiten (Appartements und Seminarräume) an die ebenfalls ihrem nunmehrigen Alleingesellschafter nahestehende A.P. GmbH vermietet und schließlich das als Kleinbrauerei ausgebaute Gasthaus S. an J.M. verpachtet. Am 29. Dezember 1988 habe sie mit zwei Personen, die sich an ihrem "Gewerbebetrieb" als unechte stille Gesellschafter hätten beteiligen sollen, Vereinbarungen geschlossen. Diese "stillen Gesellschafter" seien F.G., der Alleingesellschafter der B. GmbH, und die F.G. GmbH, deren Alleingesellschafter ebenfalls F.G. gewesen sei, gewesen.

Die belangte Behörde gelangte zum Ergebnis, dass keine unechten stillen Gesellschaften vorlägen. Die geltend gemachten Verluste seien daher nicht aufzuteilen, sondern zur Gänze der B. GmbH und nicht auch den behaupteten stillen Gesellschaftern zuzurechnen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Nach § 76 Abs. 1 lit. d BAO in der im Beschwerdefall maßgebenden Fassung des Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetzes - AbgRmRefG, BGBl. I Nr. 97/2002, haben sich Organe der Abgabenbehörden im Rechtsmittelverfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz der Ausübung ihres Amtes wegen Befangenheit zu enthalten und ihre Vertretung zu veranlassen, wenn sie an der Erlassung des angefochtenen Bescheides oder der Berufungsvorentscheidung mitgewirkt oder eine Weisung im betreffenden Verfahren erteilt haben.

Die Beschwerdeführerin trägt vor, der Referent, welcher den angefochtenen Bescheid namens des Berufungssenates des unabhängigen Finanzsenates erlassen hat, habe bei einer Berufungsentscheidung der (damaligen) Finanzlandesdirektion hinsichtlich der Jahre 1988 bis 1990 mitgewirkt. Die Beschwerdeführerin übersieht dabei, dass die von ihr erwähnte Berufungsentscheidung weder einen angefochtenen Bescheid noch eine Berufungsvorentscheidung im Sinne des § 76 Abs. 1 lit. d leg. cit. darstellt und dass es sich bei Verfahren betreffend die Jahre 1988 bis 1990 um andere Abgabenverfahren als das im Beschwerdefall geführte, die Festsetzung der Körperschaftsteuer für die Jahre 1993 bis 1995 betreffende handelt.

Die Verfahrensrüge der Befangenheit erweist sich somit als unbegründet.

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist 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.

Unter verdeckten Ausschüttungen im Sinn des § 8 Abs. 2 KStG 1988 sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber zu verstehen, die das Einkommen der Körperschaft mindern und ihre Wurzeln in der Anteilsinhaberschaft haben. Verdeckte Ausschüttungen können das Einkommen der Körperschaft in zwei Formen mindern. Entweder liegen überhöhte, scheinbare Aufwendungen oder zu geringe fehlende Einnahmen vor (vgl. für viele etwa das hg. Erkenntnis vom 1. März 2007, 2004/15/0096).

Die Zuwendung eines Vorteiles an einen Anteilsinhaber kann auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahestehende Person begünstigt wird. Eine verdeckte Ausschüttung ist daher auch dann anzunehmen, wenn Dritte auf Grund ihres Naheverhältnisses zum Anteilsinhaber eine in der Anteilsinhaberschaft wurzelnde Zuwendung erhalten, wobei auch beteiligungsmäßige Verflechtungen ein "Nahestehen" begründen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 21. Juni 2007, 2006/15/0043, mwN).

Das entscheidende Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist damit die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Diese Ursache ist an Hand eines Fremdvergleiches zu ermitteln.

1. Mietentgelte der A.P. GmbH (Appartements und Seminarräume):

Die belangte Behörde hat angenommen, dass die der A.P. GmbH verrechneten Mietentgelte, welche auf den Quadratmeter bezogen deutlich unter den durchschnittlichen Mietentgelten lagen, die für andere Objekte der B. GmbH in der "W.-Passage" gezahlt wurden, einem Fremden gegenüber nicht verrechnet worden wären.

Bei der Ermittlung der Höhe der verdeckten Ausschüttung hat sich die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid darauf gestützt, dass die B. GmbH die Ablöse der Ausbaurkosten der Mietobjekte (Appartements) und die Errichtung der Seminarräume habe fremdfinanzieren müssen und dass durch die mit der A.P. GmbH vereinbarten Mietentgelte nicht einmal die eigenen Kosten (Zinsen und Abschreibungen) gedeckt gewesen seien. Welches Mietentgelt im Falle

einer Fremdvermietung zu erzielen gewesen wäre, hat die belangte Behörde nicht festgestellt. Darin liegt ein wesentlicher Verfahrensmangel, weil sich die Höhe fremdüblicher Mietentgelte nicht allein an Hand der Kosten des Vermieters bestimmen lässt. Dass sich die B. GmbH bei der Herstellung der Seminarräume an den Bedürfnissen und Wünschen des potenziellen Mieters orientierte, wie die belangte Behörde hervorhebt, ist im Übrigen eine im Geschäftsleben nicht unübliche Vorgangsweise (vgl. auch das hg. Erkenntnis vom 26. Juli 2007, 2005/15/0013).

Der angefochtene Bescheid erweist sich daher als rechtswidrig infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften.

Soweit die Beschwerdeführerin allerdings im Zusammenhang mit den vereinbarten, aber nicht verrechneten Mieten darauf hinweist, zur Sanierung der A.P. GmbH habe das (damalige) Bundesministerium für wirtschaftliche Angelegenheiten zur Sanierungshilfe vorausgesetzt, dass u.a. Zahlungen betreffend die Gebäudemiete an die B. GmbH den Zinsentilgungsverpflichtungen an die Bank nachgeordnet und nur im Erfolgsfall zu entrichten seien, vernachlässigt die Beschwerdeführerin, dass die belangte Behörde darauf hingewiesen hat, diese Verpflichtung habe die A.P. GmbH und ihre Gesellschafter getroffen, nicht jedoch einen fremden Vertragspartner, und dass die belangte Behörde eben die Erfüllung dieser Auflage durch die B. GmbH, ohne dass diese hiezu verpflichtet gewesen wäre, schlüssig mit der Nahebeziehung zwischen der A.P. GmbH und der B. GmbH begründet hat. Die Beschwerdeführerin selbst führt aus, die B. GmbH habe darauf vertrauen können, dass im Rahmen der Sanierungsphase der A.P. GmbH umfangreiche Recherchen und Angebote für den Verkauf der A.P. GmbH im Gespräch gewesen seien. Sie fügt an, für einen neuen Eigentümer wären die in Rede stehenden Appartements von absoluter Notwendigkeit gewesen und hätte kein Grund mehr bestanden, einen Sanierungszuschuss durch geringere oder ausgesetzte Mieten zu leisten, sondern er hätte mit neuem Kapital die volle vereinbarte Miete zu bezahlen gehabt. Gerade dieses Vorbringen zeigt, dass der Beitrag der B. GmbH zur Sanierung der A.P. GmbH auf gesellschaftsrechtlichen Überlegungen und auf der beteiligungsrechtlichen Verflechtung mit der A.P. GmbH beruhte, weil die Beschwerdeführerin damit selbst einräumt, dass im Falle der Erfolglosigkeit der Sanierung der A.P. GmbH von einem Erwerber des Betriebes der A.P. GmbH höhere Mietentgelte zu erreichen gewesen wären.

2. Mietverhältnisse mit J.M. und mit der B.G. OHG:

Die belangte Behörde hat die Mietverhältnisse zwischen der B. GmbH und der B.G. OHG, an welcher F.G. wesentlich beteiligt war, deshalb als fremdunüblich nicht anerkannt, weil die B.G. OHG für die Weitervermietung der ihr von der B. GmbH um rund 1.000.000 S vermieteten Objekte rund 2.000.000 S habe erzielen können, während die B. GmbH weder die Zinsen für die Finanzierung der Errichtung der vermieteten Objekte noch die Normalabschreibung aus den von ihr der B.G. OHG verrechneten Mieten habe erzielen können.

Eine Unschlüssigkeit dieser Beweiswürdigung der belangten Behörde zeigt die Beschwerdeführerin nicht auf. Mietrechtliche Gründe, welche die B. GmbH zur Vermietung an die B.G. OHG veranlasst hätten, um den fremden Mietern lediglich die Stellung von Untermietern zukommen zu lassen, können die von der belangten Behörde herangezogenen wirtschaftlichen Überlegungen nicht entkräften, einem Fremden hätte die B. GmbH um so geringe Beträge nicht vermietet. Ebenso vermag die Beschwerdeführerin die offenbar in ihrer Argumentation einen von der belangten Behörde gar nicht angenommenen Missbrauch im Sinn des § 22 BAO zu entkräften versucht, die Fremdunüblichkeit nicht erfolgreich zu verneinen, wenn sie eine Steuerersparnis ins Spiel bringt und vorträgt, durch die Zwischenschaltung der B.G. OHG und durch die "Direktzurechnung" der Gewinnanteile an deren Gesellschafter sei eine höhere Steuerbelastung bei F.G. entstanden als bei einer direkten Zuordnung der Entgelte an die B. GmbH. Für die Beurteilung, ob die B. GmbH einer ihr nahestehenden Personengesellschaft fremdübliche Mietentgelte verrechnet hat, ist dies nicht von entscheidender Bedeutung.

Die Beschwerdeausführungen betreffend die bei der B.G. OHG verbuchten Mietentgelte für das Gasthaus S. aus dem Mietverhältnis zwischen der B. GmbH und J.M. gehen ins Leere, hat die belangte Behörde doch im angefochtenen Bescheid ausdrücklich darauf hingewiesen, dass sie alle von der B.G. OHG erzielten und verrechneten Mieteinkünfte der B. GmbH zurechne, somit auch die in Rede stehenden, nach Ansicht der Beschwerdeführerin irrtümlich der B.G. OHG zugekommenen Mietentgelte von J.M.

Soweit die Beschwerdeführerin vorträgt, die Hinzurechnung der Pachtentgelte von J.M. sei problematisch, weil die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid die Zurechnung dieser bisher nicht erfassten Entgelte in der B. GmbH durch Einstellung einer Forderung an die B.G. OHG von Seiten der Beschwerdeführerin anerkenne, übersieht sie, dass die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid wiedergab, die Beschwerdeführerin habe in der Berufung die

Zurechnung zum Betriebsergebnis der B. GmbH durch Einstellung einer Forderung anerkannt. Tatsächlich scheint eine solche Forderung weder in den Vermögensübersichten der den Verwaltungsakten enthaltenen Bilanzen der B. GmbH auf noch geht aus den Akten des Verwaltungsverfahrens hervor, dass sie vom Prüfer bei Erstellen der Prüferbilanz berücksichtigt worden wäre. Lediglich die Beschwerdeführerin schreibt in ihrer Berufung vom 19. September 2000, die B. GmbH hätte zum Zeitpunkt der Feststellung dieses Buchungsfehlers eine Forderung an die B.G. OHG gehabt, die als solche auszuweisen sei. Dass eine solcher Forderung allerdings bei Erstellen der Vermögensübersichten und bei Abgabe der Körperschaftsteuererklärungen ausgewiesen und berücksichtigt worden wäre, behauptete die Beschwerdeführerin nicht. Somit ist dem von der belangten Behörde angenommenen Betriebsvermögensvergleich eine solche Forderung nicht zu Grunde gelegen.

Zur Höhe der hinzugerechneten Beträge hält es die Beschwerdeführerin für völlig unerklärlich, wie die belangte Behörde in ihrer Berechnung zu einem Durchschnitt gekommen sei. Dem ist entgegen zu halten, dass die belangte Behörde der Beschwerdeführerin diese Berechnung mit Vorhalt vom 29. August 2003 zur Kenntnis gebracht hat und die Beschwerdeführerin dazu keine Stellungnahme erstattet hat. Die von der Beschwerdeführerin in der Beschwerde für richtig gesehene unmittelbare Zuordnung des jeweiligen periodischen Gewinns der B.G. OHG an die B. GmbH wäre schon deshalb nicht zutreffend, weil - worauf die belangte Behörde in der Gegenschrift hinweist - die

B. GmbH und die B.G. OHG verschiedene Bilanzstichtage aufwiesen und die B. GmbH das Kalenderjahr als Wirtschaftsjahr hatte, während die B.G. OHG zu einem vom 31. Dezember abweichenden Stichtag bilanzierte.

3. Lohnzahlungen an G.G.

Die belangte Behörde hat die aus einem behaupteten Dienstverhältnis mit G.G., einer dem F.G., dem Alleingesellschafter der B. GmbH, nahestehenden Person (ehemalige Ehefrau), verrechneten "Lohnzahlungen" mit der Begründung nicht als Betriebsausgaben anerkannt, G.G. habe unstrittig keine Tätigkeit für die B. GmbH entfaltet. Zu einem Zurverfügungstellen der Gastgewerbekonzession durch G.G. lägen keine den Kriterien für die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen entsprechenden klaren Vereinbarungen vor.

Auch in diesem Punkt vermag die Beschwerdeführerin keine Unschlüssigkeit der Beweiswürdigung der belangten Behörde aufzuzeigen. Die Beschwerdeführerin räumt ein, dass G.G. tatsächlich keine Arbeitsleistung für die B. GmbH erbracht hat. Die Beschwerdeführerin trägt vor, G.G. habe ihr Einverständnis dazu erklärt, ihre Berechtigung zur Ausübung des Gewerbes an die Betriebsstätte der B. GmbH zu verlegen. Damit führt die Beschwerdeführerin ihre Beschwerde nicht zum Erfolg. Die belangte Behörde hat die Fremdunüblichkeit im Mangel am nach außen zum Ausdruck kommenden, jeden Zweifel ausschließbaren Vereinbarungen gesehen. Welche konkrete Vereinbarung zwischen der B. GmbH und G.G. diesbezüglich geschlossen worden wäre, legt auch die Beschwerdeführerin nicht dar. Daher gehen auch die Ausführungen der Beschwerdeführerin zur Höhe des Entgeltes ins Leere, ob dieses für eine Konzessionsüberlassung angemessen wäre.

4. Verzinsung Verrechnungskonto A.P. GmbH:

Die belangte Behörde hat das Unterlassen der Verzinsung einer Forderung am Verrechnungskonto der A.P. GmbH als nicht fremdüblich angesehen. Dies bekämpft die Beschwerdeführerin damit, dass wegen der Sanierungsbedürftigkeit der A.P. GmbH das an der Sanierung beteiligten (damalige) Bundesministerium für wirtschaftliche Angelegenheiten in einer Förderungsvereinbarung verlangt habe, die A.P. GmbH sei hinsichtlich der offenen Verbindlichkeiten ihrer Gesellschafter "zins- und tilgungsfrei zu stellen". Aus den schon unter 1. genannten Überlegungen durfte die belangte Behörde davon ausgehen, dass die B. GmbH die Zustimmung zu einer solchen Vereinbarung aus gesellschaftsrechtlichen Gründen getroffen hat und dies fremdunüblich war.

Mit ihrem Beschwerdevorbringen, bei Einstellen einer Zinsforderung an die A.P. GmbH wäre diese Forderung "wertüberichtig" gewesen, ist die Beschwerdeführerin auf die nicht konkret bestrittenen Feststellungen im angefochtenen Bescheid zu verweisen, dass die (unverzinsten) Kapitalforderung selbst werthaltig gewesen sei.

5. Stille Beteiligungen an der B. GmbH

Die belangte Behörde hat von der Beschwerdeführerin behauptete unechte stille Beteiligungen an der B. GmbH nicht anerkannt und daher die von der Beschwerdeführerin den angeblichen stillen Gesellschaftern zugeordnete Verlustanteile an der behaupteten unechten stillen Gesellschaft zur Gänze der B. GmbH zugerechnet. Durch die

Zuordnung höherer als der "begehrten" Verluste bei der Festsetzung der Körperschaftsteuer wurde die Beschwerdeführerin in keinem subjektiven Recht verletzt.

Die Beschwerdeführerin wendet sich unter den Punkten 1. und 3. auch gegen die "Passivierung der Kapitalertragsteuer". Durch die Einstellung einer Passivpost für die Kapitalertragsteuer, die sich aus den von der belangten Behörde angenommenen verdeckten Ausschüttungen ergebe, also durch eine Verringerung des der Einkünfteberechnung zu Grunde zu legenden Betriebsvermögens, wurde die Beschwerdeführerin ebenfalls in keinem subjektiven Recht verletzt.

Soweit sich die Beschwerdeführerin schließlich gegen die Heranziehung zur Haftung für Kapitalertragsteuer wendet, übersieht sie, dass eine solche Maßnahme nicht Gegenstand des angefochtenen Bescheides war.

Der angefochtene Bescheid war daher aus den unter 1. genannten hg. Erwägungsgründen wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 24. September 2007

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2007:2004150166.X00

Im RIS seit

01.11.2007

Zuletzt aktualisiert am

28.10.2008

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at