

# TE Vwgh Erkenntnis 2007/5/23 2003/13/0099

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 23.05.2007

## Index

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

## Norm

BAO §167 Abs2;  
EStG 1988 §18;  
EStG 1988 §2 Abs2;  
VwGG §42 Abs1;  
VwGG §42 Abs2 Z3;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Fuchs, Dr. Pelant, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. B. Trefil LL.M., über die Beschwerde des H in W, vertreten durch Mag. Nora Huemer-Stolzenburg, Rechtsanwalt in 1220 Wien, Schüttaustraße 69/46, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 10. Juli 2003, Zl. RV/2136 - W/02, betreffend u.a. Einkommensteuer 1996 und 1997, zu Recht erkannt:

## Spruch

Der angefochtene Bescheid wird hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 1996 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von 1.088 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Der Beschwerdeführer betreibt ein - seit dem Jahr 1984 im Firmenbuch eingetragenes - Planungsbüro.

Am 5. Jänner 1999 erstattete er durch seinen Rechtsanwalt bei einem deutschen Gericht Strafanzeige gegen DI Roland S. und Dr. Peter H. wegen Betruges, Untreue und Unterschlagung. Der Beschwerdeführer habe am 18. Jänner 1995 als Alleingesellschafter den Gesellschaftsvertrag zur Gründung der S. GmbH mit Sitz in Deutschland unterfertigt. Zum alleinigen Geschäftsführer sei DI Roland S. bestellt worden. Dr. Peter H. sei "zeitweise" Handlungsvollmacht erteilt worden. Gegenstand des Unternehmens sei die Abwicklung von Bauträgergeschäften

gewesen. Das Stammkapital in Höhe von 50.000 DM sei vom Beschwerdeführer auf ein Konto der S. GmbH voll eingezahlt worden. Über Anforderung durch die beiden Genannten habe der Beschwerdeführer der S. GmbH weitere Gelder als Gesellschafter-Darlehen zur Verfügung gestellt.

DI Roland S. habe eine Steuerberatungsgesellschaft mit der Erstellung des Jahresabschlusses beauftragt, wobei er das bereits vorliegende Auftragsvolumen mit 3,5 Mio. S beziffert habe. Wie sich später herausgestellt habe, hätten die Geschäfte keinen wirtschaftlichen Hintergrund gehabt. Mit der Zielsetzung, den Beschwerdeführer zu weiteren Nachschüssen zu veranlassen, seien unsichere Geschäfte als sicherer Auftragseingang dargestellt worden. Weiters seien Grundstücke als Umlaufvermögen der GmbH bilanziert worden, die tatsächlich nicht in deren Eigentum gestanden seien. Auch eine näher bezifferte Anzahlung sei zu Unrecht bilanziert worden. Die Beschuldigten hätten die Steuerberatungskanzlei benützt, um eine - vorläufige - Bilanz mit positivem Inhalt darzustellen. Tatsächlich seien die Geschäfte nicht abgewickelt worden und der Verbleib der vom Beschwerdeführer geleisteten Gelder ungeklärt.

Schon im Mai 1996 hatte hinsichtlich der S. GmbH eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung über den Zeitraum der Monate Februar 1995 bis März 1996 durch ein deutsches Finanzamt stattgefunden. Im darüber erstellten Bericht ist festgehalten, dass die S. GmbH noch nicht im Handelsregister eingetragen sei. Die Gesellschaft übe "ihre Tätigkeit" in angemieteten Räumlichkeiten aus, die sich im Prüfungszeitpunkt als leerstehend (unmöbliert) präsentiert hätten. Buchführungsunterlagen habe der Geschäftsführer nicht vorlegen können. "Zum Prüfungszeitpunkt" habe die S. GmbH einen Wechsel der Steuerberatungskanzlei vorgenommen. In den "Einzelfeststellungen" wird unter der Überschrift "Steuerfestsetzung gem. § 14 (3) UStG aus Gefälligkeitsrechnungen" ausgeführt, die S. GmbH habe am 8. November 1995 mit der in Gründung befindlichen P. GmbH einen Werkvertrag über die Errichtung einer Reihenhausanlage geschlossen und dieser Gesellschaft mit Rechnung vom 9. November 1995 einen Betrag von 12% der Auftragssumme in Rechnung gestellt. Der Werkvertrag habe die sofortige Fälligkeit des Rechnungsbetrages bei sonstiger Vertragsaufhebung vorgesehen. Tatsächlich sei keine Zahlung erfolgt. Auf Grund weiterer Gespräche der für die beiden Gesellschaften handelnden Personen habe die S. GmbH "für Finanzierungszwecke" eine zusätzliche Rechnung über die gesamte Bausumme erstellt und diese am 8. Februar 1996 erstellte Rechnung als Schlussrechnung deklariert. Diese Schlussrechnung erwecke gegenüber Außenstehenden den Eindruck, dass die vertraglich vereinbarte Leistung tatsächlich erbracht worden sei. Die ausgestellten Rechnungen seien von der P. GmbH "in den wirtschaftlichen Verkehr gebracht und zum Vorsteuerabzug angemeldet worden". Auf Grund der Rechnungslegung schulde die S. GmbH die volle ausgewiesene Umsatzsteuer in Höhe von 239.140,23 DM unabhängig davon, dass weder Zahlung noch Leistungserbringung erfolgt seien.

Im Zuge einer beim Beschwerdeführer durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung der Jahre 1995 bis 1997 wurde festgestellt, dass die Beteiligung an der zu gründenden S. GmbH in den Büchern des österreichischen Planungsbüros als Betriebsvermögen erfasst und zur Gänze abgeschrieben worden sei (Abwertung 1996 in Höhe von 2.947.087,33 S und 1997 in Höhe der restlichen 1.518.200 S).

Dazu vertrat der Prüfer die Ansicht, dass die Aktivierung der Beteiligung in der Bilanz des österreichischen Einzelunternehmens zu Unrecht erfolgt sei. Die S. GmbH habe auf Grund des Fehlens einer Registereintragung rechtlich nie existiert. Sowohl nach österreichischer wie auch nach deutscher Rechtslage seien Kapitalgesellschaften in Vorbereitung nur dann rückwirkend als solche anzuerkennen, wenn es zu ihrer zivilrechtlichen Entstehung komme. Unterbleibe die Registrierung, entstehe auch steuerlich kein entsprechendes Rechtssubjekt. Mangels Beteiligung des Beschwerdeführers an einer GmbH komme auch eine Teilwertabschreibung für den entsprechenden Bilanzansatz nicht in Betracht. Ob mit den aufgewendeten Beträgen ein in Deutschland betriebenes Einzelunternehmen entstanden sei, unterliege der freien Beweiswürdigung. Zutreffendenfalls wären angefallene Verluste in Österreich im Wege des negativen Progressionsvorbehaltes zu berücksichtigen. Da eine im Rechtshilfeweg eingeholte Anfragebeantwortung der deutschen Finanzverwaltung vom 27. Oktober 1999 ergeben habe, dass "nach derzeitigem Erkenntnisstand ... die gescheiterte GmbH bzw. (der Beschwerdeführer) wirtschaftlich nicht tätig geworden" seien, komme eine Berücksichtigung von Verlusten derzeit nicht in Betracht und obliege es dem Beschwerdeführer, allenfalls entstandene Verluste nachzuweisen.

Das Finanzamt schloss sich der Ansicht des Prüfers an und erließ nach Wiederaufnahme der Verfahren geänderte Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1995 bis 1997, in denen die Teilwertabschreibungen der Jahre 1996 und 1997 nicht mehr anerkannt wurden und hinsichtlich des Jahres 1995 eine Änderung in einem hier nicht interessierenden Punkt erfolgte.

In seinen gegen die geänderten Sachbescheide erhobenen Berufungen brachte der Beschwerdeführer vor, dass die in Deutschland getätigten Investitionen der Absicherung des "Wiener Büros" gedient hätten. Durch den Wegfall eines früheren wesentlichen Auftraggebers hätten geschäftliche Einbußen gedroht, denen er durch das Engagement in Deutschland habe begegnen wollen. Die Aufwendungen seien daher "als direkte Spesen der Wiener Geschäftstätigkeit" anzusehen, in eventu werde beantragt, die als Beteiligungsabwertung geltend gemachten Beträge unter diesem Titel anzuerkennen.

Mit Vorhalt der seinerzeitigen Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 10. Juli 2001 wurde der Beschwerdeführer aufgefordert, bekannt zu geben, ob die Vorgesellschaft über Geschäftsräumlichkeiten in Deutschland verfügt habe und er diese auch gesehen habe. Da die Zahlungen des Beschwerdeführers zweifelsfrei mit der Gründung einer Kapitalgesellschaft in Zusammenhang gestanden seien, erscheine das Begehren des Beschwerdeführers, diese Zahlungen in Akquisitionsaufwand umzudeuten, wenig überzeugend. Der Beschwerdeführer möge daher konkret nachweisen, wann und an wen Zahlungen in welcher Höhe erfolgt und zu welchem Zweck diese getätigt worden seien. Nachdem es zur Gründung einer Kapitalgesellschaft, deren Alleingesellschafter der Beschwerdeführer habe werden sollen, nicht gekommen sei, könne allenfalls von einem Einzelunternehmen des Beschwerdeführers ausgegangen werden. Der Beschwerdeführer möge nachweisen, dass eine solche Einzelfirma entstanden und nach außen, etwa werbend oder als Vertragspartner, in Erscheinung getreten sei.

In seiner Vorhaltsbeantwortung vom 21. September 2001 teilte der Beschwerdeführer mit, die S. GmbH in Gründung (im Folgenden nur mehr S. GmbH) habe über Geschäftsräumlichkeiten verfügt, welche er auch selbst besichtigt habe. Weiters wurden zum Nachweis der Tätigkeit des deutschen Betriebes fünf Schriftstücke vorgelegt:

.) eine mit 9. November 1995 datierte und an die P. GmbH in Gründung (im Folgenden nur mehr P. GmbH) adressierte Rechnung über eine "Anzahlung gemäß dem Kaufvertrag vom 08.11.95 der Reihenhauseanlage W.",

.) ein an die C. Bank gerichtetes Schreiben vom 9. November 1995, in dem der Bank mitgeteilt wurde, dass der Vertrag über die Errichtung der Reihenhauseanlage in W. am 8. November 1995 unterzeichnet worden sei,

.) ein weiteres Schreiben an dieselbe Bank vom 10. November 1995, in dem der Wunsch geäußert wurde, das Projekt in W. gemeinsam mit diesem Bankinstitut abzuwickeln,

.) ein an die P. GmbH gerichtetes Schreiben vom 21. Dezember 1995, in dem die Bereitstellung der vereinbarten Bankgarantie für das Projekt in W. in Höhe von 1,613.399 DM eingemahnt wurde, sowie

.) ein weiteres Mahnschreiben an die P. GmbH vom 21. Dezember 1995 mit der Aufforderung, die vereinbarte Anzahlung im Zusammenhang mit dem Projekt in W. in Höhe von 220.009 DM zu leisten.

In einem weiterem Schreiben vom 5. Oktober 2001 teilte die Finanzlandesdirektion dem Beschwerdeführer mit, dass nach derzeitigem Kenntnisstand in Deutschland keine Einkommensteuerveranlagung des Beschwerdeführers erfolgt sei, weil die deutsche Finanzverwaltung die Rechtsauffassung aufrecht erhalte, dass die "gescheiterte GmbH" bzw. der Beschwerdeführer wirtschaftlich nie tätig geworden seien. Da das allfällige Entstehen von Verlusten in Deutschland von der Abgabenbehörde zweiter Instanz eigenständig zu prüfen sei, werde ersucht, die Jahresabschlüsse der deutschen Betriebsstätte für die Jahre 1995 bis 1997 sowie die Vereinbarungen über die Nutzung der Geschäftsräumlichkeiten und allfällige Dienstverträge (etwa mit dem Geschäftsführer) vorzulegen. Weiters wurde der Beschwerdeführer aufgefordert, bekannt zu geben, wann die letzte Zahlung für Belange der geplanten Gesellschaft erfolgt sei und wann mit einiger Sicherheit davon ausgegangen werden könne, dass die in Deutschland investierten Gelder ganz oder teilweise verloren gegangen seien.

Mit Schreiben vom 8. Oktober 2001 und 5. November 2001 wandte sich die Finanzlandesdirektion auch an das zuständige deutsche Finanzamt mit dem Ersuchen um Übermittlung der Jahresabschlüsse und der Einkommensteuerunterlagen des Beschwerdeführers für die Jahre 1995 bis 1997 sowie um Einsichtnahme in die gerichtlichen Akten betreffend DI Roland S. und Dr. Peter H.

Im Ergebnis dieser und weiterer Ermittlungsschritte langten bei der belangten Behörde ein Reihe von (jeweils kopierten) Schriftstücken und Unterlagen ein; u.a. .) ein mit 19. Juni 1997 datierter an den Beschwerdeführer gerichteter "Beitragsbescheid für Ihre Firma ... (S. GmbH) i.G.", in dem Beitragsrückstände für die Monate Oktober 1995 bis September 1996 aufscheinen;

.) ein Kontoauszug vom 15. Juni 2000 eines deutschen Finanzamtes, in dem diverse Abgabenansprüche (Lohnsteuer

November 1995 bis April 1996, Umsatzsteuer Jänner 1995 und Februar 1996, diverse Verspätungs- und Säumniszuschläge) ausgewiesen werden;

.) ein vom Arbeitsgericht gegen die S. GmbH gefälltes Versäumnisurteil, in dem u.a. festgestellt wurde, dass das zwischen den Parteien bestehende Arbeitsverhältnis durch die von der S. GmbH am 18. Dezember 1995 ausgesprochene Kündigung zum 31. Dezember 1995 nicht aufgelöst worden sei, sondern bis zum 31. Jänner 1996 fortbestanden habe;

.) die mit 14. März 1997 datierte "Schluss-Abrechnung auf Grund vorzeitiger Vertragsbeendigung durch fristlose Kündigung" betreffend ein von der S. GmbH geleastes Fahrzeug mit einem Saldo zu Gunsten des Leasingunternehmens in Höhe von 7.867,91 DM;

.) die Äußerung des Beschuldigten Dr. Peter H. gegenüber der Staatsanwaltschaft vom 12. April 2000, in dem er dem Vorwurf des "Betruges, der Untreue und der Unterschlagung" mit Vorbringen zur betrieblichen Verwendung aller vom Beschwerdeführer zur Verfügung gestellten Gelder entgegnet.

Ferner ist der Niederschrift über die am 9. Dezember 2002 durchgeführte Berufungsverhandlung zu entnehmen, dass der belangten Behörde Unterlagen über in Deutschland getätigte Werbemaßnahmen (darunter eine Videokassette) vorgelegt worden seien. Die Buchhaltungsbelege seien - worauf der Vertreter des Beschwerdeführers unter Vorlage des Durchsuchungs- /Sicherstellungsprotokolls in der Verhandlung hinwies - gerichtlich beschlagnahmt und zum Teil von den "beiden Machthabern" beiseite geschafft worden.

Den vorgelegten Verwaltungsakten sind weiters Kopien der vom Beschwerdeführer in Deutschland eingereichten Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1995 bis 1997 angeschlossen. Darin werden die jeweils zum 31. Dezember gemäß § 4 Abs. 1 EStG ermittelten Verluste der "S. GmbH i.G., Gesellschafter/Inhaber (Beschwerdeführer)" mit 159.274,60 DM (1995), 492.908,76 DM (1996) und 252.441,16 DM (1997) beziffert.

Nach Durchführung einer weiteren mündlichen Berufungsverhandlung gab die belangte Behörde der Berufung betreffend Einkommensteuer 1995 teilweise statt, während sie die Berufungen betreffend Einkommensteuer 1996 und 1997 als unbegründet abwies. Eingang ihrer Erwägungen führte die belangte Behörde aus, komme es wie im Beschwerdefall endgültig zu keiner Registereintragung einer Vorgesellschaft, sei die Vorgesellschaft als Personengesellschaft bzw. gegenständlich als Einzelunternehmen anzusehen (vgl. OGH vom 1. September 1999, 9 Ob 198/99d).

Im Hinblick auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. September 2001, 99/14/0217, sei weiters davon auszugehen, dass - soweit eine wirtschaftliche Tätigkeit der S. GmbH vorliege -

die hieraus entstandenen Verluste, die nach österreichischem Steuerrecht zu ermitteln seien, bei der Einkommensermittlung des Beschwerdeführers "im innerstaatlichen Verfahren" zu berücksichtigen seien. Voraussetzung hierfür sei allerdings, dass eine wirtschaftliche Tätigkeit nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht werden könne.

Im Beschwerdefall seien dem zuständigen deutschen Finanzamt - wie im Prüfungsbericht vom 11. November 1996 festgehalten werde - vom Geschäftsführer der in Gründung befindlichen Gesellschaft keine Unterlagen oder Aufzeichnungen einer ordnungsgemäßen Buchhaltung vorgelegt worden. Hinzu komme, dass der (damalige) Steuerberater das Vorliegen von Scheinrechnungen anerkannt habe, heiße es im Prüfungsbericht doch, dass "Übereinstimmung erzielt" worden sei. Dies habe den nunmehrigen Steuerberater jedoch nicht daran gehindert, einen vorläufigen Jahresabschluss für 1995 zu erstellen, in dem auch eine mit der besagten Scheinrechnung im Zusammenhang stehende "Anzahlung" bilanziert worden sei. In den Jahresabschlüssen der Jahre 1995 bis 1997 werde auf die Unvollständigkeit der dem Steuerberater vorgelegten Unterlagen hingewiesen und betont, dass die vorgefundene Buchhaltung nicht überprüft worden sei und Informationslücken durch "angemessene vorsichtige Schätzungen" geschlossen worden seien. Vor diesem Hintergrund könne nicht von einer ordnungsmäßigen Buchführung ausgegangen werden und seien die ausgewiesenen Verluste nicht zu berücksichtigen, sondern (allenfalls) im Schätzungswege anzusetzen.

Dabei komme insbesondere dem Umstand Bedeutung zu, dass sich die Geschäftsräumlichkeiten der S. GmbH zum Zeitpunkt der Umsatzsteuersonderprüfung durch das deutsche Finanzamt am 6. und 7. Mai 1996 nur als leerstehende Büroräume dargestellt hätten. Spätestens zu diesem Zeitpunkt könne von einer Geschäftstätigkeit nicht mehr

gesprochen werden. Die zum Nachweis für die behaupteten geschäftlichen Tätigkeiten der S. GmbH vorgelegten Schriftstücke betreffen ausschließlich das Jahr 1995. Dies gelte fraglos auch für das nachgewiesene Dienstverhältnis. Auch die das Projekt W. betreffenden Unterlagen verwiesen gleichermaßen auf das Jahr 1995. Die belangte Behörde gehe daher in freier Beweiswürdigung davon aus, dass die S. GmbH nur im Jahr 1995 wirtschaftlich tätig geworden sei.

Dem stehe auch nicht der Umstand entgegen, dass der Antrag der S. GmbH auf Registereintragung erst mit Gerichtsbeschluss vom 4. März 1996 zurückgewiesen worden sei, weil bereits im Juli 1995 (letztlich nicht erfüllte) Aufträge zur Beseitigung von Eintragungshindernissen ergangen seien, was zwingend zur Schlussfolgerung führe, dass bereits 1995 die Absicht, in Deutschland eine Kapitalgesellschaft zu gründen, aufgegeben worden sei. Spätestens ab 1996 könne daher nicht mehr davon ausgegangen werden, dass die in Deutschland investierten Gelder des Beschwerdeführers dem Betrieb der zu gründenden S. GmbH gedient hätten, sondern offenbar widmungswidrig verwendet worden seien. Für die nach dem Jahr 1995 investierten Gelder fehle auch jedwedes Indiz für eine betriebliche Verwendung. Dem in der Berufungsverhandlung vom 26. Juni 2003 gestellten Antrag, die in Deutschland investierten Gelder zur Gänze als Betriebsausgaben zu berücksichtigen, hätte nur gefolgt werden können, wenn der Beschwerdeführer geeignete Buchhaltungsunterlagen vorgelegt oder einen nachvollziehbaren Schätzungsvorschlag offeriert hätte. Dies wäre dem Beschwerdeführer schon auf Grund der für Auslandssachverhalte geltenden erhöhten Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht des Abgabepflichtigen oblegen. Dem Beschwerdeführer wäre es möglich gewesen, beim zuständigen deutschen Amtsgericht Akteneinsicht zu erlangen und sachdienliche Kopien anzufertigen, eine Möglichkeit, die den Abgabenbehörden nach dem Rechtshilfeabkommen in Abgabensachen vom 4. Oktober 1954 nicht offen stünde.

Dem Eventualantrag des Beschwerdeführers, die investierten Gelder als Beteiligung zu berücksichtigen und diese zur Gänze abzuschreiben, stehe der Umstand der fehlenden Registereintragung entgegen.

Soweit die in Deutschland investierten Gelder veruntreut worden seien, stünde dem Beschwerdeführer ein Rückforderungsanspruch zu, der die entsprechenden Betriebsausgaben egalisieren würde.

Eine Berücksichtigung der investierten Gelder als Akquisitionskosten des Wiener Büros sei nicht möglich, weil diese Gelder der Gründung einer Kapitalgesellschaft und deren Geschäftstätigkeit hätten dienen sollen.

Da eine geschäftliche Tätigkeit der S. GmbH für das Jahr 1995 als glaubhaft gemacht angesehen werden könne, eine ordnungsmäßige Buchführung aber nicht vorliege, sei der aus dieser Tätigkeit entstandene Verlust im Schätzungswege in Ansatz zu bringen. Diesem Erfordernis werde durch den Ansatz eines 30%igen "Sicherheitsabschlages" auf den für die S. GmbH erklärten Verlust entsprochen, sodass ein durch die deutsche Unternehmung erlittener Verlust von 787.135 S zu berücksichtigen sei. Ein Verlustabzug im Sinne des § 18 Abs. 6 EStG 1988 stehe nicht zu, weil der Verlust nicht auf Grund ordnungsmäßiger Buchführung ermittelt worden sei. Die Steuerfestsetzung für die Jahre 1996 und 1997 erfahre daher keine Änderung.

Nach seiner Anfechtungserklärung bekämpft der Beschwerdeführer den Bescheid insoweit, als darin über die Jahre 1996 und 1997 abgesprochen wurde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

§ 11 des (deutschen) Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung in der im Bundesgesetzblatt Teil III, 4123-1, veröffentlichten bereinigten Fassung lautet:

"(1) Vor der Eintragung in das Handelsregister des Sitzes der Gesellschaft besteht die Gesellschaft mit beschränkter Haftung als solche nicht.

(2) Ist vor der Eintragung im Namen der Gesellschaft gehandelt worden, so haften die Handelnden persönlich und solidarisch."

Erfolgt die Eintragung nicht, weil die Gründer von vornherein nicht die Absicht hatten, die Eintragung zu erreichen, oder wenn der Eintragungsantrag nicht ernsthaft weiterbetrieben wird, weil bestehende Eintragungshindernisse nicht beseitigt oder Eintragungsunterlagen nicht unverzüglich beschafft werden oder die Gesellschaft trotz Ablehnung des Eintragungsantrags und Wegfalls des Gründungsziels ihre Geschäfte weiterbetreibt, so handelt es sich um eine sogenannte unechte Vorgesellschaft. Sie unterliegt nicht den für die Vorgesellschaft gültigen Regelungen, sondern ist - wie die Vorgründungsgesellschaft - in der Regel eine GesbR, eine OHG oder ein Einzelunternehmen und damit nicht körperschaftsteuerpflichtig (vgl. mit Hinweisen auf die Rechtsprechung des BFH Herrmann/Heuer/Raupach,

Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Anm. 69 zu § 1 KStG).

Die belangte Behörde hat den Beschwerdeführer auf Grund seiner Stellung als Alleingesellschafter der nicht in das deutsche Handelsregister eingetragenen S. GmbH als Einzelunternehmer behandelt. Sie ist weiters zur Feststellung gelangt, dass im Jahr 1995 in Deutschland ein Verlust erwirtschaftet wurde, der im Jahr seines Entstehens im Sinne des hg. Erkenntnisses vom 25. September 2001, 99/14/0217, im Wohnsitzstaat Österreich im Rahmen der Ermittlung des Einkommens gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 und damit bei der Berechnung der (österreichischen) Einkommensteuer zu berücksichtigen sei.

Für das Jahr 1996 verneinte die belangte Behörde hingegen das Vorliegen einer zu negativen Einkünften führenden Betätigung des Beschwerdeführers.

Der Beschwerdeführer bekämpft die dieser Feststellung zu Grunde liegende Beweiswürdigung mit dem Vorbringen, der deutsche Vertreter des Beschwerdeführers habe der belangten Behörde mehrmals - zuletzt am 18. März 2003 - mitgeteilt, dass ihm bis dato die Akteneinsicht in die in Deutschland beschlagnahmten Buchhaltungsunterlagen der S. GmbH verwehrt worden sei. Durch die Einsichtnahme in die vom deutschen Strafgericht beschlagnahmten Belege wäre mit Sicherheit hervorgekommen, dass die S. GmbH auch noch in den Jahren 1996 und 1997 wirtschaftlich tätig geworden sei oder die beschuldigten Personen die vom Beschwerdeführer geleisteten Beträge veruntreut hätten. Indem die belangte Behörde über die Berufung entschieden habe, ohne abzuwarten, bis der Beschwerdeführer habe Akteneinsicht nehmen können, habe sie den Grundsatz des "fair trial" verletzt.

Diesem Vorbringen ist zu erwidern, dass der Beschwerdeführer in der am 26. Juni 2003 durchgeführten Berufungsverhandlung nach der darüber aufgenommenen Niederschrift entsprechende Einwände gegen den Abschluss des Beweisverfahrens nicht erhoben und insbesondere auch nicht beantragt hat, die mündliche Verhandlung zur Einholung weiterer Beweismittel (neuerlich) zu vertagen.

Der Beschwerdeführer bringt weiters vor, im angefochtenen Bescheid werde ihm zu Unrecht vorgeworfen, dass er keinen "Schätzungsvorschlag" unterbreitet habe. Der belangten Behörde seien vielmehr Abschlüsse für die Jahre 1995 bis 1997 vorgelegen. Sie habe aber nur den Jahresabschluss für 1995 als berücksichtigungswürdig erachtet, während die Jahresabschlüsse für die Jahre 1996 und 1997 mit der Begründung verworfen worden seien, dass in den Jahren ab 1996 "keine Aktivität mehr festzustellen gewesen" sei. Dies sei unrichtig. Selbst die deutsche Finanzverwaltung habe in ihrem Prüfungsbericht vom 11. November 1996 durch die Feststellung, dass für Februar 1996 Umsatzsteuer geschuldet werde, eindeutig anerkannt, dass auch im Jahr 1996 noch "Aktivitäten zu verzeichnen waren".

Die Beweiswürdigung der belangten Behörde ist der Kontrolle durch den Verwaltungsgerichtshof insofern zugänglich, als es sich um die Beurteilung handelt, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind, sie somit den Denkgesetzen und dem allgemeinen Erfahrungsgut entsprechen (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 24. September 2002, 96/14/0145).

Die belangte Behörde hat ihre Feststellung, im Jahr 1996 seien keine dem Beschwerdeführer zuzurechnenden wirtschaftlichen Aktivitäten mehr festzustellen gewesen, darauf gestützt, dass alle vorgelegten Unterlagen (lediglich) "auf das Jahr 1995 hinwiesen". Zudem seien die Geschäftsräumlichkeiten im Zeitpunkt der abgabenbehördlichen Prüfung der S. GmbH durch ein deutsches Finanzamt im Mai 1996 leer gestanden, woraus zu schließen sei, dass die Gesellschaft jedenfalls zu diesem Zeitpunkt ihre betriebliche Tätigkeit bereits eingestellt gehabt habe. Es trifft nun zu, dass - wie die belangte Behörde in der Gegenschrift zu Recht ausführt - das bloße Erstellen einer "Gefälligkeitsrechnung" keine wirtschaftliche Aktivität impliziert. Wurde mit dieser vom Prüfer verwendeten Bezeichnung doch zum Ausdruck gebracht, dass die in der Rechnung ausgewiesene Leistung tatsächlich (noch) nicht erbracht worden sei. Allerdings erweist sich die Feststellung der belangten Behörde insoweit als aktenwidrig, als der S. GmbH nach dem Kontoauszug vom 15. Juni 2000 nicht nur Umsatzsteuer für Februar 1996 (im Zusammenhang mit der "Gefälligkeitsrechnung" vom 8. Februar 1996), sondern auch Lohnabgaben für die Monate Jänner bis April 1996 vorgeschrieben wurden. Auch dem aktenkundigen Beitragsbescheid der Krankenkasse liegen Beitragsvorschreibungen für Zeiträume bis einschließlich September 1996 zu Grunde. Mit diesen inhaltlich das Jahr 1996 betreffenden Unterlagen hat sich die belangte Behörde nicht auseinandergesetzt.

Geht man mit der belangten Behörde davon aus, dass die im November und Dezember 1995 angefertigten Schriftstücke, in denen auf ein Projekt W. Bezug genommen und die Vertragseinhaltung eingemahnt wird, Ausfluss geschäftlicher Aktivitäten und nicht lediglich zu Täuschungszwecken erstellt worden waren, erscheint zudem die

Annahme einer nur wenige Tage darauf erfolgten Betriebseinstellung wenig wahrscheinlich und kann diese dem angefochtenen Bescheid notwendig zu Grunde liegende Feststellung auch nicht ohne Weiteres mit dem erst im Mai 1996 festgestellten Leerstand der von der S. GmbH gemieteten Räumlichkeiten begründet werden.

Soweit dem angefochtenen Bescheid daher die Annahme einer noch im Jahr 1995 erfolgten Aufgabe der wirtschaftlichen Betätigung des Beschwerdeführers zu Grunde liegt, erweist sich der angefochtene Bescheid als mangelhaft begründet.

Was das Jahr 1997 anlangt, konnte sich die belangte Behörde hingegen unbedenklich auf den Umstand stützen, dass nachweislich ab dem Zeitpunkt der abgabenbehördlichen Prüfung im Mai 1996 keine eingerichteten Büroräumlichkeiten existiert haben. Im Übrigen findet sich auch in dem vom Beschwerdeführer in Auftrag gegebenen Jahresabschluss 1997 der Hinweis, dass in diesem Jahr kein Anlagevermögen mehr vorhanden gewesen sei. Auch scheinen in der Gewinn- und Verlustrechnung 1997 keine Aufwendungen für "bezogene Leistungen", Löhne und Werbung auf. Wenn die belangte Behörde daher für das Jahr 1997 zur Feststellung gelangt ist, dass eine namens der S. GmbH erfolgte, dem Beschwerdeführer zuzurechnende wirtschaftliche Betätigung nicht mehr entfaltet worden sei, kann dies nicht als Ergebnis unschlüssiger Beweiswürdigung erkannt werden.

Soweit in der Beschwerdeergänzung vom 27. März 2007 auch auf § 18 EStG hingewiesen wird, zeigt der Beschwerdeführer nicht auf, dass die Voraussetzungen für die Berücksichtigung eines Verlustabzuges nach dieser Bestimmung - entgegen den Ausführungen der belangten Behörde - im Beschwerdefall erfüllt wären.

Der angefochtene Bescheid war daher hinsichtlich des Jahres 1996 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 VwGG aufzuheben. Die Beschwerde betreffend Einkommensteuer 1997 war hingegen gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandsersatz stützt sich im Rahmen des gestellten Antrages auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 23. Mai 2007

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2007:2003130099.X00

**Im RIS seit**

20.06.2007

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

© 2024 JUSLINE

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

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)