jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2006/5/31 2002/13/0204

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 31.05.2006

Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;
21/01 Handelsrecht;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §198;
BAO §224 Abs1;
BAO §248;
BAO §288 Abs1 litd;
BAO §93 Abs3 lita;
EStG 1988 §4 Abs4;
EStG 1988 §95;
HGB §243;
KStG 1988 §7;
KStG 1988 §8;
VwGG §41 Abs1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Novak und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Keidel LL.M., über die Beschwerde der F GmbH in W, vertreten durch Mag. Rudolf Siart, Wirtschaftsprüfer in 1160 Wien, Enenkelstraße 26, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat IX, vom 5. September 2002, Zl. RV/426-06/09/2001, betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 1992 bis 1995 sowie Gewerbesteuer für die Jahre 1992 und 1993, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird im Umfang seiner Anfechtung, somit betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1992 bis 1995, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

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

Begründung

Im angefochtenen Bescheid wird ausgeführt, die beschwerdeführende GmbH beschäftige sich mit "Hüftgelenksforschung ausgehend vom orthopädischen Ansatz". Geschäftsführer in den Streitjahren 1992 bis 1995 sei der an ihr mit 98 % beteiligte Dr. D. gewesen.

Bei der Beschwerdeführerin habe über den Zeitraum 1992 bis 1995 eine abgabenbehördliche Prüfung stattgefunden, deren Feststellungen im Prüfungsbericht und in einem Schriftsatz vom 28. Februar 2001 ausführlich dargestellt worden seien.

Zur Ordnungsmäßigkeit der Buchführung sei unter Tz 15 des Betriebsprüfungsberichtes ausgeführt worden, dass Aufwendungen für Lieferungen und Leistungen geltend gemacht worden seien, die allerdings Forschungstätigkeiten zuzuschreiben seien, die nicht die Beschwerdeführerin durchgeführt habe. Vielmehr habe die Zurechnung an das Einzelunternehmen des Gesellschafter-Geschäftsführers Dr. D., nämlich der "Zytostatischen Substanzforschung" (beschäftigt sich mit "dem Suchen nach antitumoralen und immunmodulierenden Substanzen"), sowie an den Verein ÖZF (Österreichisches Zellkultur-Forschungslabor - Obmann Dr. D., Ziel des Vereines "ist es, Tierversuche zu vermeiden und Forschungen zu unterstützen, z.B. durch Geräte") zu erfolgen. Außerdem seien Aufwendungen geltend gemacht worden, die für die "Tierklinik W." (die selbständige Tätigkeit des Dr. D.) getätigt worden seien. Schließlich habe die Betriebsprüferin zusätzliche Aufwendungen berücksichtigt, die der Beschwerdeführerin zuzurechnen und ursprünglich bei der Tierklinik W. erfasst gewesen seien.

Wegen mangelhafter Kassabuchführung (so habe sich beispielsweise der Kassastand zum 1. Jänner 1992 in Höhe von S 2.956,07 im gesamten Prüfungszeitraum nicht verändert), der Buchung aller Geschäftsfälle über das Verrechnungskonto Dr. D., wobei wiederum nicht "in das Einzelunternehmen Forschung und in die Privatperson des Gesellschafters D. getrennt worden sei", sei eine ordnungsgemäße Buchführung gemäß § 131 BAO nicht vorhanden gewesen. Aus diesem Titel habe die Prüferin aber keine Zuschätzung vorgenommen.

Von der Betriebsprüferin seien vor allem folgende Aufwendungen als nicht für die Beschwerdeführerin erbracht, sondern im Zusammenhang mit der "Tee-Forschung" des Dr. D. stehend, angesehen worden:

"Fachliteratur (lt. Tz. 31 des Bp-Berichtes), wissenschaftliche Vorträge (lt. Tz. 32 des Bp-Berichtes), Transportkosten (lt. Tz. 33 des Bp-Berichtes), Teereibe-Instandhaltung (lt. Tz. 34 des Bp-Berichtes), wissenschaftliche Vorträge - Fehlen der Originalfahrkarten (lt. Tz. 36a des Bp-Berichtes), Fahrt- und Reisespesen in den Jahren 1992 bis 1994 (lt. Tz. 36b, 36c und 36d des Bp-Berichtes), Fremdleistungen, die nicht für die Bw. erbracht worden seien (lt. Tz. 37 des Bp-Berichtes), Mietaufwendungen - Kürzung, da dort auch der Betriebssitz des Vereins ÖZF war."

Sämtliche Aufwendungen, die nach Ansicht der Betriebsprüferin nicht für die Beschwerdeführerin erbracht worden seien, sondern den Gesellschafter-Geschäftsführer bzw. dessen Einzelunternehmen betroffen hätten, seien unter Tz. 40 des Prüfungsberichtes zusammenfassend dargestellt worden. Die Beträge von insgesamt S 756.806,66 für 1992, S 795.611,70 für 1993, S 2,781.089,87 für 1994 und S 982.862,28 für 1995 seien als verdeckte Ausschüttungen an den Gesellschafter-Geschäftsführer gewertet worden.

Eine Zeugeneinvernahme von Frau L. und Herrn Dr. J. sei nach Ansicht der Betriebsprüferin nicht notwendig gewesen, weil nicht der Geldfluss, sondern nur die Zugehörigkeit der erklärten Ausgaben zum Unternehmen der Beschwerdeführerin strittig sei. Mehrere Gespräche mit namentlich angeführten Personen (u.a. mit Dr. D.) hätten eindeutig ergeben, dass die beanstandeten Aufwendungen nicht der Beschwerdeführerin zuzurechnen seien.

Das Finanzamt habe nach Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO entsprechend den Feststellungen im Prüfungsbericht neue Sachbescheide für die Streitjahre erlassen (Anmerkung: für die Jahre 1992 bis 1995 ergaben sich dadurch jeweils Verluste von rd. S 1,5 Mio. bis S 2 Mio.).

Die Beschwerdeführerin habe gegen die Sachbescheide Berufung erhoben und zur Begründung in dieser sowie in einem Schriftsatz vom 17. April 2001 zur Ordnungsmäßigkeit der Buchführung vorgebracht, die Betriebsprüferin habe ausgehend von der vorhandenen Buchhaltung das jeweilige Jahresergebnis nachvollziehbar ermitteln können. Wenn der Geschäftsführer "immer in Vorlage getreten sei und die Geldbewegungen eindeutig nachzuvollziehen seien", seien nach Ansicht der Beschwerdeführerin "selbst einige Fehler in der Kassabuchführung für die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung von keiner Bedeutung". Dasselbe gelte für die Trennung des Gesellschafterverrechnungskontos in einen "Privat- und in einen Geschäftsbereich". Weshalb die einzelnen Positionen der Tz. 40 des Betriebsprüfungsberichtes verdeckte Ausschüttungen darstellen sollten, sei dem Prüfungsbericht nicht zu entnehmen, zumal nicht

anzuerkennende Betriebsausgaben nicht automatisch eine verdeckte Ausschüttung bedeuteten. Die Beschwerdeführerin sei auch immer von der Absetzbarkeit der beanstandeten Betriebsausgaben ausgegangen, wobei auf einen Schriftsatz vom 6. Oktober 1998 verwiesen werde. Zur Glaubhaftmachung der strittigen Betriebsausgaben und "dass die Zahlungen nie Herrn Dr. D. als Vorteil zugedacht gewesen seien", werde die Einvernahme von Frau L. (Tierklinik W.) und Herrn Dr. J. (Tierklinik B.) beantragt.

Nach Ergehen einer abweisenden Berufungsvorentscheidung habe die Beschwerdeführerin einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt.

In der mündlichen Berufungsverhandlung hätten Dr. D. und der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin die Berufungsausführungen dahingehend ergänzt, dass die strittigen Beträge für die Krebsforschung und nicht für die persönliche Bereicherung des Geschäftsführers aufgewendet worden seien. Im Rahmen eines Projekts, in dem die neue Operationstechnik "an Indianerkindern" vorgeführt worden sei, seien den Wissenschaftern "von den Indianern 90 verschiedene Pflanzen, die gegen Krebs helfen sollten, übergeben worden". Die Untersuchungen der Pflanzen seien vom Wissenschaftsministerium gefördert worden. Die Einvernahme des Mag. K. (Forschungsförderungsfonds) zum Thema, dass der Forschungsförderungsfonds weiterführende Forschungen für die Hüftdysplasie unterstützt habe und diese Forschungen "das Thema Tee und Vermeidung von chronischen Gelenksentzündungen, die unter Umständen zu Knochenkrebs führen könnten", umfasst hätten, werde ebenso beantragt wie die Einvernahme des Franz G. (Wissenschaftsministerium) "zum selben Thema".

Die Betriebsprüferin habe im Rahmen der mündlichen Verhandlung u.a. auf den Lagebericht der Beschwerdeführerin hingewiesen, wonach diese sich ausschließlich mit der "Entwicklung von Operationsmethoden und Platten bzw. Messlehrensystemen zur Heilung der Hüftdysplasie des Menschen befasse". Als Anerkennung für die wissenschaftliche Forschungstätigkeit habe die Beschwerdeführerin vom Forschungsförderungsfonds der gewerblichen Wirtschaft jährlich einen Unterstützungsbetrag erhalten. Zur "Teeforschung" sei festzuhalten, dass im Jahr 1995 in der Einzelfirma des Geschäftsführers S 9 Mio. für die Überlassung des Know-how aus der Teeforschung von der R. GmbH steuerfrei eingenommen worden seien. Laut Geschäftsführer sei es zutreffend, dass die Geschäftsbeziehung mit der R. GmbH ausschließlich das Einzelunternehmen betroffen habe, "wo auch der diesbezügliche Aufwand der Teeforschung erfasst worden sei". Die Zurechnung als verdeckte Ausschüttung sei auch deshalb erfolgt, weil Aufwendungen doppelt erfasst worden seien (einerseits beim Einzelunternehmen und andererseits bei der Beschwerdeführerin). Entgegen den Behauptungen der Beschwerdeführerin halte die Betriebsprüferin daran fest, dass auch "die Verwertung des Tees" nicht durch die Beschwerdeführerin erfolgt sei, sondern von einer "Fa. COT".

Nach der Definition des § 4 Abs. 4 EStG 1988 - so die belangte Behörde im Erwägungsteil des angefochtenen Bescheides - seien Betriebsausgaben die Aufwendungen und Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst seien. Eine bestimmte buchmäßige Darstellung rechtfertige es jedenfalls nicht, Verbindlichkeiten allein deswegen als Betriebsschulden anzusehen. Unter Tz 40 des Betriebsprüfungsberichtes sei ausführlich dargestellt, welche Aufwendungen (für Teeforschung etc.) nicht betrieblich veranlasst gewesen seien und auch in keinem Zusammenhang mit den erzielten Einkünften der Beschwerdeführerin stünden. Aus den Feststellungen und Aussagen der Betriebsprüferin ergebe sich, dass die Beschwerdeführerin nach ihren eigenen Angaben (sowie auch nach dem Lagebericht) ausschließlich auf dem Gebiet der Hüftdysplasie tätig sei. Eine "Tee-Forschung sowie Tee-Vermarktung" falle unstrittig nicht in den Tätigkeitsbereich der Beschwerdeführerin (vgl. Niederschrift vom 7. Mai 2002), den ausschließlich die Behandlung und nicht die Vorbeugung der Hüftdysplasie bilde. Alle vom Geschäftsführer vorgelegten Belege seien bereits von der Betriebsprüferin im Rahmen des Betriebsprüfungsverfahrens überprüft und den einzelnen Unternehmensbereichen des Dr. D. zugeordnet worden. Eine nochmalige Überprüfung dieser Belege habe sich daher im Rahmen des Berufungsverfahrens erübrigt, weil - wie aus dem Arbeitsbogen der Betriebsprüfung ersichtlich sei - die Zuordnung der geltend gemachten Aufwendungen zu den einzelnen Tätigkeitsbereichen des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin nach objektiv nachvollziehbaren Kriterien erfolgt sei, "deren Grundlage im Übrigen auch die diesbezüglichen Auskünfte des GF sowie der von der Bw. namhaft gemachten Zeugen bilden". Darüber hinaus sei von der Beschwerdeführerin auch niemals ein unmittelbarer Zusammenhang dieser Aufwendungen mit der Forschung auf dem Gebiet der Hüftdysplasie behauptet worden. Ein Konnex zwischen der von der Beschwerdeführerin betriebenen Forschung auf dem Gebiet der Hüftdysplasie zu der ebenfalls von Dr. D. betriebenen Teeforschung habe jedenfalls in der von der Beschwerdeführerin behaupteten Weise nicht hergestellt werden können, zumal auch vom Geschäftsführer der Beschwerdeführerin eine spezifische Forschungstätigkeit in

Hinblick auf Knochenkrebs und dadurch entstehende Veränderungen des Hüftgelenkes nicht habe glaubhaft gemacht werden können. Auch der Umstand, dass bei der Beschwerdeführerin keinerlei Einnahmen aus der Teeverwertung zu verzeichnen seien, und diese Einnahmen ausnahmslos im Rahmen des Einzelunternehmens des Geschäftsführers lukriert würden, zeige, dass eine Erweiterung des Betriebsgegenstandes in Bezug auf Krebs- und insbesondere Teeforschung nicht geplant gewesen sei, "weshalb dementsprechend auch die strittigen Ausgaben zum Teil in den Büchern anderer Unternehmen zu Recht aufscheinen (z.B. Reisekosten)". Auch seien die Forschungsförderungsgelder nachweislich nur für die einschlägige Forschung auf dem Gebiet der Hüftdysplasie und keineswegs für weiter gehende Forschungen bewilligt worden. Eine etwaige Ausdehnung des Betriebsgegenstandes der Beschwerdeführerin auf die Teeforschung sei mangels entsprechender Einnahmen aus der Teevermarktung nicht zu erkennen. Ob die strittigen, nicht betriebsbezogenen Aufwendungen eine Forderung (dies nur dann, falls überhaupt eine Rückzahlung durch den Geschäftsführer der Beschwerdeführerin möglich erscheine) oder eine verdeckte Ausschüttung darstellten, sei aus der Sicht des gegenständlichen Verfahrens nicht von Bedeutung und habe keinen Einfluss auf die Gewinnermittlung. Zur beantragten Einvernahme mehrerer Personen als Zeugen, zum Nachweis dafür, dass die Geldmittel nicht dem Geschäftsführer persönlich zugeflossen seien, sei festzuhalten, dass die belangte Behörde - wie bereits die Betriebsprüfung - den festgestellten Geldfluss nicht bestreite, sondern lediglich die Zugehörigkeit der Ausgaben zum Unternehmen der Beschwerdeführerin. Die diesbezüglichen Zeugenaussagen seien damit nicht entscheidungsrelevant und würden nur zur Verschleppung des Verfahrens führen.

In der Beschwerde erachtet sich die Beschwerdeführerin in ihrem Recht auf sachgerechte, "den ertragssteuerlichen Vorschriften entsprechende Feststellung der Körperschaftsteuerbemessungsgrundlagen" bzw. in einer "den gesetzlichen Vorschriften (§ 7 KStG) entsprechenden Einkommensermittlung als Grundlage für die Festsetzung der Körperschaftsteuer" verletzt. Mit dieser nur die Körperschaftsteuer ansprechenden Rechtsverletzung wird der Prüfungsumfang des angefochtenen Bescheides im verwaltungsgerichtlichen Verfahren (§ 28 Abs. 1 Z. 4 VwGG iVm § 41 Abs. 1 VwGG) mit der Körperschaftsteuer für die Jahre 1992 bis 1995 festgelegt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes muss die Begründung eines Abgabenbescheides in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Fall der Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen nachvollziehbar ist. Von zentraler Bedeutung ist dabei die zusammenhängende Darstellung des von der belangten Behörde festgestellten Sachverhaltes, den die belangte Behörde als Ergebnis ihrer - nachvollziehbar dazustellenden - Überlegungen zur Beweiswürdigung als erwiesen annimmt (vgl. z.B. die hg. Erkenntnisse vom 28. Mai 1997, 94/13/0200, und vom 20. Jänner 2005, 2002/14/0116).

Im angefochtenen Bescheid hat die belangte Behörde von der Beschwerdeführerin als Betriebsausgaben geltend gemachte Beträge offenbar deshalb nicht als Abzugspost bei der Gewinnermittlung anerkannt, weil diese mit einer so genannten "Teeforschung" im Zusammenhang stünden, die nicht Unternehmensgegenstand der Beschwerdeführerin sei. Eine hinreichend schlüssige und nachvollziehbare Begründung enthält der angefochtene Bescheid aber hiezu nicht. So wird im angefochtenen Bescheid beispielsweise ausgeführt, eine Überprüfung der vom Geschäftsführer der Beschwerdeführerin vorgelegten Belege habe unterbleiben können, weil - wie aus dem Arbeitsbogen der Betriebsprüfung ersichtlich sei - die Zuordnung der geltend gemachten Aufwendungen zu den einzelnen Tätigkeitsbereichen des Geschäftsführers nach "objektiv nachvollziehbaren Kriterien" erfolgt sei. Eine Offenlegung dieser "objektiven Kriterien" oder der jeweils konkret damit angesprochenen Beweismittel erfolgte damit aber nicht (auch der allgemein angesprochene "Arbeitsbogen der Betriebsprüfung" findet sich nicht unter den vorgelegten Verwaltungsakten). Ein eindeutiger Konnex der in den Tz 31 ff des "Bp-Berichtes" erwähnten Ausgaben mit einer "Tee-Forschung" des Dr. D. ist im Übrigen auch dem im Verwaltungsakt einliegenden Betriebsprüfungsbericht vom 23. Mai 1999 nicht zu entnehmen. Aus der Schilderung des Tätigkeitsbereiches im Lagebericht eines Unternehmens nach § 243 HGB kann noch nicht allein (worauf auch die Beschwerde zutreffend hinweist) auf den tatsächlich ausgeübten Forschungsbereich in Bezug auf die betriebliche Veranlassung damit in Zusammenhang stehender Aufwendungen geschlossen werden.

Dazu kommt, dass die Beschwerdeführerin der belangten Behörde zutreffend eine Aktenwidrigkeit in Bezug auf die Feststellung vorwirft, die "Tee-Forschung sowie Tee-Vermarktung fällt unstrittig nicht in den Tätigkeitsbereich der Bw.

(vgl. Niederschrift vom 7. Mai 2002)". Der dazu angesprochenen Niederschrift vom 7. Mai 2002 über die mündliche Berufungsverhandlung ist nämlich eine derartige "Unstrittigkeit" nicht zu entnehmen. In dieser Niederschrift ist vielmehr seitens des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin u.a. von "weiterführenden Forschungen" die Rede, wobei das "Thema Tee" auch mit der Hüftgelenksforschung in Verbindung gebracht wird. Zum in der Berufungsverhandlung gestellten Beweisantrag auf Einvernahme zweier namentlich genannter Vertreter des Forschungsförderungsfonds und des Wissenschaftsministeriums zum Thema, dass der Forschungsförderungsfonds weiter führende Forschungen für die Hüftdysplasie unterstützt habe und "dass diese Forschungen das Thema Tee und Vermeidung von chronischen Gelenksentzündungen, die unter Umständen zu Knochenkrebs führen können, auch umfasst haben", wird in der Beschwerde ebenfalls zu Recht gerügt, die belangte Behörde sei auf diesen Beweisantrag nicht eingegangen. Im angefochtenen Bescheid wird zwar von einer beantragten Zeugeneinvernahme "mehrerer Personen" gesprochen, das dazu angegebene Beweisthema in Bezug auf einen nicht erfolgten Geldfluss an den Geschäftsführer ist aber mit dem erwähnten Beweisantrag in der Berufungsverhandlung nicht in Einklang zu bringen.

Der angefochtene Bescheid war somit bereits deshalb - im Umfang seiner Anfechtung - wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG aufzuheben. Darauf, dass der Körperschaftsteuerbescheid entgegen der von der Beschwerdeführerin vertretenen Ansicht allerdings keinen Grundlagenbescheid für den Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer bildet, sei der Vollständigkeit halber hingewiesen (vgl. z.B. Bauer/Quantschnigg, KStG 1988, Tz 59 zu § 8, mwN, sowie das hg. Erkenntnis vom 15. Dezember 1999, 97/13/0188 u. 97/13/0189).

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VerordnungBGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 31. Mai 2006

Schlagworte

Sachverhalt Beweiswürdigung

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2006:2002130204.X00

Im RIS seit

28.06.2006

Zuletzt aktualisiert am

09.03.2015

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at