

TE Vwgh Erkenntnis 2006/5/17 2004/14/0102

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 17.05.2006

Index

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

Norm

BAO §162;
BAO §284 Abs1 idF 2002/I/197;
BAO §288 Abs1 litd;
BAO §93 Abs3 lita;
KStG 1988 §8 Abs2;
VwGG §41 Abs1;
VwGG §42 Abs2 Z3 litc;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde des Dr. Alexander Schöller, Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen der S Gesellschaft mbH in W, vertreten durch Dr. Georg Kahling und Mag. Gerhard Stauder, Rechtsanwälte in 1070 Wien, Siebensterngasse 42, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 17. Juni 2004, RV/0702-W/02, und RV/0703-W/02, betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer 1989 bis 1994 und Haftung für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1. Oktober 1988 bis 30. September 1995, zu Recht erkannt:

Spruch

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

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

Begründung

Der Beschwerdeführer ist Masseverwalter im (1997 eröffneten) Konkurs über das Vermögen der S-GmbH. Der Betriebsgegenstand der S-GmbH umfasst die Planung und Errichtung von Baulichkeiten sowie die Schaffung von Wohnungseigentum. Die GmbH ermittelte den Gewinn nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr mit Bilanzstichtag 30.

September.

Gesellschafter der S-GmbH waren Peter S, Brigitte V und Dipl.

Ing. E.

Dipl. Ing. E erstattete am 6. Oktober 1995 Strafanzeige bei der Bundespolizeidirektion Wien gegen die beiden Mitgesellschafter, welche die Geschäftsführer der S-GmbH waren.

Dabei er hob Dipl. Ing. E den Vorwurf, er sei von den Mitgesellschaftern betrügerisch in seinem Beteiligungsanspruch verkürzt worden, weil diese - in das Rechenwerk der S-GmbH nicht aufgenommene - Schwarzzahlungen vereinnahmt hätten.

In der Folge führte das Finanzamt für den Zeitraum 1989 bis 1994 eine Buch- und Betriebsprüfung durch.

Im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung traf der Prüfer die Feststellung, der Gesellschafter-Geschäftsführer Peter S habe von der S-GmbH im Wirtschaftsjahr 1993/95 Geldbeträge von 2 Mio S und im Wirtschaftsjahr 1994/95 Geldbeträge von 3.425.000 S bekommen, und zwar jeweils als Darlehen ohne schriftliche Vereinbarung. Die Zahlungen hätten zu entsprechenden Buchungen auf dem Verrechnungskonto geführt. Da die S-GmbH nicht über entsprechende Mittel verfügt habe, habe sie diese in Form von Bankkrediten aufgenommen, für welche allerdings Peters S gehaftet habe. Nach Ansicht des Prüfers lägen den Darlehen der S-GmbH keine schriftlichen Vereinbarungen zu Grunde, die in Bezug auf Sicherheiten, Rückzahlungsmodalitäten etc einen eindeutigen, nachvollziehbaren und fremdüblichen Inhalt hätten. Es sei keine Rückzahlungsabsicht ersichtlich und mit einer Rückzahlung sei auch objektiv nicht zu rechnen. Es liege sohin in Höhe dieser ausbezahlten Geldbeträge eine verdeckte Gewinnausschüttung an Peter S vor; der Vorgang beeinflusse zwar nicht den Gewinn der S-GmbH, führe jedoch als Gewinnausschüttung an den Gesellschafter zur Kapitalertragsteuerpflicht (Tz 20, 24 bis 29 und 36 des BP-Berichtes vom 21. Jänner 1997).

Weitere Feststellungen, aus denen der Betriebsprüfer eine Erhöhung des Gewinnes der S-GmbH und (verdeckte) Ausschüttungen an Gesellschafter ableitete, werden in Tz 25 des BP-Berichts getroffen. Sie beziehen sich auf die Strafanzeige des Gesellschafters Dipl. Ing. E, wonach sein Gewinnanteil dadurch geschmälert worden sei, dass seine Mitgesellschafter "Schwarzgeldzahlungen" entgegen genommen hätten. Im BP-Bericht wird ausgeführt, mittlerweile hätten Erhebungen der Wirtschaftspolizei ergeben, dass zahlreiche Wohnungs- oder Hauskäufer (Kunden der S-GmbH) neben den vertraglich vereinbarten Zahlungen an die S-GmbH tatsächlich erhebliche Zusatzzahlungen geleistet hätten.

Der Sachverhaltsschilderung des angefochtenen Bescheides zufolge habe beispielsweise der Kunde Dipl. Ing. Walter H von der S-GmbH ein Reihenhaus in Wien gekauft. Ursprünglich habe der Kaufpreis lt. mündlichem Angebot 2.900.000 S betragen. In der Folge habe Peter S vorgeslagen, den Kaufpreis für das Haus um 500.000 S zu mindern, indem einige Innenausbauarbeiten aus dem Kaufvertrag herausgenommen würden. Peter S werde diese Leistungen für den Preis von 420.000 S, der durch die Übergabe von Sparbüchern zu begleichen sei, selbst erbringen.

Der Hauskauf sei in der geschilderten Weise abgewickelt worden. Dipl. Ing. Walter H habe zunächst von Peters S Belege über die Zahlungen erhalten. Peter S habe dann aber die Belege zurückfordert, und zwar mit der Begründung, Dipl. Ing. Walter H solle nicht behaupten können, Peter S habe die Geldbeträge für sich vereinnahmt.

Dipl. Ing. Walter H habe beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern am 30. November 1995 eine Sachverhaltsdarstellung eingereicht. Daraus er gebe sich ua, dass die Gesamtsumme der rechnungsmäßig erfassten Zusatzleistungen lediglich 206.852,19 S betragen habe, weshalb Dipl. Ing. Walter H um 213.147,80 S (Differenz auf 420.000 S) zuviel bezahlt habe.

Die nicht erfasste Zusatzzahlung von 420.000 S stelle nach Abzug der durch Rechnungen nachgewiesenen Leistungen im Ausmaß von 206.852,19 S eine verdeckte Gewinnausschüttung dar, welche dem Gewinn der S-GmbH hinzuzurechnen sei und für welche auch Kapitalertragsteuer anfalle. Hinsichtlich der Differenz von 213.147,80 S sei zwar durch die S-GmbH eingewendet worden, eine PR-Bau-GmbH sei für den Betrag von 150.000 S mit der Errichtung eines Gartens samt Baum- und Strauchbepflanzung beauftragt worden. Zudem seien von der PR-Bau-GmbH Lackier- und Tischlereiarbeiten für den Betrag von 60.000 S durchgeführt und verrechnet worden. Dipl. Ing. Walter H habe hiezu aber in der schriftlichen Zeugenaussage vom 9. November 2003 vorgebracht, dass es sich bei den Leistungen der Errichtung eines Gartens sowie bei den Lackier- und Tischlereiarbeiten um solche handle, die bereits ursprünglich im Angebot enthalten gewesen seien (keine zusätzlichen Verrechnungen der PR-Bau-GmbH).

Vergleichbare Vorgänge hätten sich in Zusammenhang mit folgenden Immobilienverkäufen der S-GmbH ergeben: Verkauf eines Reihenhauses an Heribert M, Verkauf einer Doppelhaushälfte an Ing. Karl P, Verkauf eines Reihenhauses an Ing. Erhard B, Verkauf eines Reihenhauses an Beatrice A, Verkauf eines Reihenhauses an Thomas K und eines Reihenhauses an Dr. Peter B.

Im zeitlichem Zusammenhang mit dem Verkauf von jeweils einer Eigentumswohnung an Dr. Alexander R (Kaufpreis 3,75 Mio S), an Dr. Peter G (Kaufpreis 4,4 Mio S) und an Dr. Rainer K (Kaufpreis 6 Mio S bzw 5,2 Mio S) habe es weitere Aufträge der jeweiligen Käufer auf Durchführung von Umbau- bzw Sanierungsarbeiten (von 450.000 S, 1.000.000 S und 1.750.000 S) gegeben, welche nicht in den Büchern der S-GmbH erfasst worden seien.

Hinsichtlich des Verkaufes eines Einfamilienhauses durch die S-GmbH an Ing. Christian A sei festgestellt worden, dass Peter S dem Käufer vorgeschlagen habe, vom vereinbarten Kaufpreis von 6,5 Mio S nur den Betrag von 5 Mio S in den Kaufvertrag aufzunehmen. Den Differenzbetrag von 1,5 Mio S habe Ing. Christian A in bar an Peter S bezahlt. Peter S habe sich in diesem Zusammenhang damit gerechtfertigt, die S-GmbH sei bei ihrem Ankauf des Grundstückes vom Voreigentümer des Grundstückes gezwungen worden, einen Teil des Kaufpreises "schwarz" zu zahlen.

In Tz 25 des BP-Berichtes ist festgehalten, dass durch die vorgenannten Vorgänge in den Jahren 1989 bis 1994 Zusatzzahlungen in Höhe von insgesamt ca 7 Mio S nicht in der Buchhaltung der S-GmbH erfasst worden seien. Von den Geschäftsführern Peter S und Brigitte V sei dem Betriebsprüfer gegenüber eingewendet worden, dass es sich bei den Zahlungen um Aufpreise für Sonderausstattungen gehandelt habe, welche zuvor mit den Käufern der Wohnungen bzw Häuser vereinbart worden seien. Da man diese Beträge zur Bezahlung der Sonder- und Zusatzwünsche verwendet habe, seien diese Zahlungen durchwegs bar und ohne Belege erfolgt. Die S-GmbH sei aufgefordert worden, Belege und Dokumentationen über ihre Aufwendungen (für die behaupteten Sonderausstattungen) vorzulegen. Dies sei nur für Aufwendungen in Höhe von 415.582,50 S betreffend das Wirtschaftsjahr 1988/89, 312.611,20 S betreffend das Wirtschaftsjahr 1991/92 und 211.500 S betreffend das Wirtschaftsjahr 1992/93 erfolgt. Da weitere Aufwendungen nicht nachgewiesen worden seien, müsse davon ausgegangen werden, dass die "schwarz" vereinnahmten Beträge in Wahrheit der außerbücherlichen Gewinnabschöpfung gedient hätten. Der Unterschied zwischen den "schwarz" vereinnahmten Beträgen und den nachgewiesenen Aufwendungen stelle in den jeweiligen Jahren eine verdeckte Ausschüttung dar (Gewinnerhöhung und Kapitalertragsteuerpflicht).

Das Finanzamt nahm die Verfahren betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer 1989 bis 1994 wieder auf und erließ - den Prüfungsfeststellungen entsprechend - geänderte Sachbescheide. Weiters erließ das Finanzamt einen Haftungsbescheid mit Ausfertigungsdatum 31. Jänner 1997, mit welchem es die S-GmbH zur Haftung für die auf die verdeckten Ausschüttungen an Peter S und Brigitte V entfallende Kapitalertragsteuer heranzog; in diesem Bescheid wird die Kapitalertragsteuer in einer Summe ausgewiesen (3.487.833 S) und lediglich angeführt, dass die Kapitalertragsteuer den Zeitraum 1. Oktober 1988 bis 30. September 1995 betreffe.

Die S-GmbH erhob Berufung.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung verwies das Finanzamt darauf, dass die S-GmbH weder Subunternehmer benannt habe noch sich aus den Ermittlungen während der Betriebsprüfung irgendwelche Anhaltspunkte dafür ergeben hätten, dass den (zusätzlichen) Zahlungen der Kunden äquivalente Gegenleistungen gegenüber gestanden wären.

Die S-GmbH beantragte mit Eingabe vom 13. November 1998 die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Mit Verfügung vom 29. Juli 2003 forderte die belangte Behörde die S-GmbH gemäß § 162 Abs 1 BAO auf, die tatsächlichen Empfänger der Zahlungen (Subunternehmer) zu benennen und die an diese gezahlten Beträge ziffernmäßig darzustellen.

Mit Eingabe vom 3. September 2003 brachte die S-GmbH u. a. vor, die Betriebsprüfung habe die strittigen Geschäftsfälle (insbesondere betreffend Zusatzleistungen), die zwischen dem jeweiligen Haus- bzw Wohnungskäufer zustande gekommen seien, ganz einfach der S-GmbH zugerechnet, weil deren Geschäftsführer Peter S diese Geschäftsbeziehungen fallweise vermittelt und regelmäßig die Bauaufsicht übernommen und die Werklöne überbracht habe. Da diese willkürliche Zurechnung im Widerspruch zur Darstellung durch die S-GmbH erfolgt sei, sei diese genötigt gewesen, den Kundenzahlungen für Zusatzleistungen hilfsweise einen entsprechenden Aufwand

entgegen zu halten. Die belangte Behörde habe der S-GmbH nun vorgehalten, dass, wer einen Aufwand geltend mache, diesen auch belegen müsse. Dem entgegne die S-GmbH dahingehend, dass die Abgabenbehörde, wenn sie einem Steuersubjekt Geschäfte zurechne, die sich dieses selbst nicht zurechne, die Voraussetzungen für die Zurechnung beweisen müsse. Im gegenständlichen Fall seien die Änderungs- und Zusatzwünsche der Käufer losgelöst vom Verkauf einer Immobilie durch die S-GmbH im Namen und auf Rechnung der Käufer in Auftrag gegeben und durchgeführt worden. Da die Käufer nicht über das Know-how verfügt hätten, habe sich Peter S "nützlich gemacht" und sei für die Käufer bei den Professionisten eingeschritten. Ob Peter S für seine Tätigkeit Entgelte (von den Käufern) erhalten habe, sei der S-GmbH unbekannt. Die Werklöhne für die in Rede stehenden Baumaßnahmen seien von den Käufern direkt Peter S übergeben worden, damit dieser sie im Namen und auf Rechnung der Käufer an die Professionisten weiterleite. In vielen Fällen seien die Aufträge an die H&D GmbH gegangen, die sich auch diverser Subunternehmer bedient habe. Es seien aber auch anderen Baufirmen Aufträge erteilt worden. Diese Vorgangsweise sei von sämtlichen Käufern im Zuge der Erhebungen der Wirtschaftspolizei bestätigt worden.

Mit Eingabe vom 3. September 2003 beantragte die S-GmbH die Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Mit Eingabe vom 26. November 2003 legte die S-GmbH u.a. ein Protokoll über die Vernehmung der Brigitte V vom 8. August 1996 vor. Der Aussage der Brigitte V ist zu entnehmen, dass die S-GmbH keine "Schwarzzahlungen" vereinnahmt habe, weil diese keine Subaufträge an Professionisten erteilt habe. Es sei vielmehr eine Direktfakturierung der Professionisten an die jeweiligen Kunden erfolgt. Daher hätten die Zahlungen auch keinen Eingang in die Buchhaltung der S-GmbH gefunden.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab; lediglich hinsichtlich Körperschaft- und Gewerbesteuer 1994 erfolgte eine teilweise Stattgabe. In der Bescheidbegründung wird ausgeführt:

1. Verrechnungskonten:

In den Wirtschaftsjahren 1993/94 und 1994/95 seien dem zu 25% beteiligten Peter S ohne eine schriftliche Vereinbarung und ohne eine klare Rückzahlungsvereinbarung "Darlehen" von 2 Mio S und 3,425 Mio S eingeräumt worden. Den Kriterien für die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen sei damit nicht entsprochen worden. Da entsprechende Vorhalte des Betriebsprüfers vom 28. Juni 1996 und vom 11. November 1996 unbeantwortet geblieben seien und in der Berufung auf die Feststellungen zum Verrechnungskonto in keiner Weise eingegangen worden sei, könne die Rückzahlbarkeit der in Rede stehenden Beträge nicht als erwiesen angenommen werden. Daran ändere auch das Vorbringen der S-GmbH in ihrer Eingabe vom 3. September 2003 nichts, wonach Peter S mittlerweile als Bürge für aushaftende Bankverbindlichkeiten der S-GmbH in Anspruch genommen worden sei und einen Teilbetrag von 2,700.000 S bezahlt habe.

Zu beachten sei allerdings: Da bereits in der Zuzählung der "Darlehen" eine verdeckte Ausschüttung zu erblicken und damit keine Forderung der S-GmbH gegenüber Peter S anzunehmen sei, dürfe auch nicht die Verzinsung einer solchen Forderung angesetzt werden. Den Feststellungen des Prüfers zufolge sei der Betrag von 2 Mio S von der S-GmbH mit 7% p.a. verzinst (und eine entsprechende Betriebseinnahme angesetzt) worden. Die für das Jahr 1994 erklärten Einkünfte aus Gewerbebetrieb seien daher um diese Zinsen zu kürzen, was zu einer teilweise Stattgabe der Berufung betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer 1994 führe.

2. Nicht erfasste Zusatzzahlungen:

a) Dipl. Ing. Walter H und Heribert M:

Der Kaufpreis für die von diesen beiden Kunden gekauften Reihenhäusern sei jeweils um 500.000 S vermindert worden, indem Innenausbauarbeiten aus dem Kaufvertrag herausgenommen worden seien. Die beiden Kunden hätten für diese Innenausbauarbeiten 420.000 S bzw 350.418 S gezahlt; diese Zahlungen habe die S-GmbH nicht erklärt. Diesen Zahlungen stünden durch Eingangsrechnungen der S-GmbH belegte Aufwendungen in Höhe von 206.852,19 S und 208.730,31 S gegenüber.

Es sei zwar eingewendet worden, dass die weiteren Leistungen erbracht worden seien (Errichtung eines Gartens sowie Lackierer- und Tischlerarbeiten um 150.000 S und 60.000 S durch die PR-Bau-GmbH; Gestaltung des Gartens und Vorgartens um 130.000 S). Die belangte Behörde gehe jedoch davon aus, dass diese Leistungen bereits in den Anboten

betreffend den jeweiligen Hauskauf enthalten gewesen seien, was sich insbesondere aus der Aussage des Dipl. Ing. Walter H ergebe.

Es lägen daher im Jahr 1989 verdeckte Gewinnausschüttungen von 213.147,80 S und von 141.687,69 S vor.

b) Dr. Alexander R:

Dieser Kunde habe für Umbauarbeiten (insbesondere auch Parkettbodenarbeiten und Sanitärarbeiten sowie Lieferung von Sanitärgegenständen, Marmorbelegen und Marmorkaminen) 450.000 S bezahlt, die nicht in das Rechenwerk der S-GmbH Eingang gefunden hätten. Die S-GmbH habe behauptet, dass die H&D GmbH eine entsprechende Bauleistung erbracht habe, welche die Gegenleistung für diese Zahlung darstelle. Der Aussage des Baumeisters der H&D GmbH sei aber zu entnehmen, dass diese Baugesellschaft bei keinem von der S-GmbH betreuten Bauvorhaben als Generalunternehmer aufgetreten sei. Der genannte Baumeister habe auch ausgeschlossen, dass die H&D GmbH Leistungen, wie Parkettbodenarbeiten und Sanitärarbeiten sowie Lieferung von Sanitärgegenständen, Marmorbelegen und Marmorkaminen erbracht habe. Die belangte Behörde gelange daher in freier Beweiswürdigung zur Feststellung, dass die in der Eigentumswohnung des Dr. Alexander R erbrachten Umbauleistungen nicht von der H&D GmbH erbracht worden seien. Damit sei die S-GmbH aber dem ihr gemäß § 162 BAO erteilten Auftrag vom 29. Juli 2003 zur Benennung des Empfängers von Zahlungen nicht nachgekommen, weshalb diese Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben anerkannt werden dürften.

Der Betrag von 450.000 S stelle daher im Jahr 1991 eine verdeckte Ausschüttung dar.

c) Ing. Karl P:

Es habe nicht nachgewiesen werden können, dass die Innenausbauarbeiten in dem von Ing. Karl P im Jahr 1991 gekauften Reihenhaus von der H&D GmbH erbracht worden seien. Aus der Aussage des Baumeisters und Bauleiters der H&D GmbH ergebe sich, er könne sich nicht erinnern, glaube aber kaum, dass die H&D GmbH die in Rede stehenden Leistungen erbracht habe.

Gegen eine Leistungserbringung durch die H&D GmbH spreche auch, dass Peter S Blanko-Firmenpapier der H&D GmbH erhalten habe und die Zahlung des strittigen Betrages von 289.000 S auf ein Konto bei der Y-Bank erfolgt sei, das von Peter S weiter verwendet worden sei.

Die belangte Behörde gehe sohin in freier Beweiswürdigung davon aus, dass die in Rede stehenden Arbeiten nicht von der H&D GmbH erbracht worden seien. Demnach sei aber dem auf § 162 BAO gestützten Antrag vom 29. Juli 2003 zur Benennung des Empfängers der Zahlung der von der S-GmbH in Auftrag gegebenen Innenausbauarbeiten nicht entsprochen worden. Diese Aufwendungen dürften daher nicht als Betriebsausgabe anerkannt werden.

Es liege daher im Jahr 1991 eine verdeckte Ausschüttung in Höhe von 289.000 S vor.

d) Ing. Erhard B:

Hier gehe es um Zusatzleistungen von 388.000 S, welche aber nach den Feststellungen der belangten Behörde bereits im ursprünglichen Angebot enthalten seien. Diesen von der S-GmbH nicht erklärten Einnahmen stünden somit keine zusätzlichen Betriebsausgaben (zusätzlich zu den bereits veranschlagten Errichtungskosten) gegenüber. Die Zahlung sei daher für das Jahr 1991 als verdeckte Gewinnausschüttung anzusetzen.

e) Beatrice A:

Peter S habe den Kunden hinsichtlich bestimmter Innenausbauarbeiten (Verlegung von Fliesen und Böden, Malerarbeiten, Beseitigung einer Wand, Umgestaltung des Badezimmers) in dem von ihr gekauften Reihenhaus sowie hinsichtlich der Gartengestaltung vorgeschlagen, diese Leistungen (im Wert von 300.000 S) nicht in den Kaufvertrag aufzunehmen.

In der Folge habe die S-GmbH nicht nachweisen können, dass diese Leistungen (des Jahres 1992) von der H&D GmbH erbracht worden seien. Dazu komme, dass sich aus der Zeugenaussage des Baumeisters FK ergebe, die H&D GmbH habe der S-GmbH Blanko-Firmenpapier übergeben, das missbräuchlich verwendet worden sein könne. Die in Rede stehenden Leistungen seien von der Kundin durch die Übergabe eines Sparbuches bezahlt worden. Die belangte Behörde gehe in freier Beweiswürdigung davon aus, dass die in Rede stehenden Leistungen nicht von der H&D GmbH erbracht worden seien.

§ 162 BAO stehe daher dem Abzug der Aufwendungen (von 300.000 S) bei der S-GmbH entgegen.

Die S-GmbH habe die Einnahme von 300.000 S nicht erklärt. Die belangte Behörde nehme daher eine verdeckte Gewinnausschüttung (für das Jahr 1992) an.

f) Dr. Peter G:

Die vom Kunden Dr. Peter G gekaufte Dachgeschosswohnung sei nach dem Kauf durch einen Wassereinbruch stark beschädigt worden. Dr. Peter G habe daher den Auftrag zu einer Generalsanierung erteilt und in der Folge dafür 1 Mio S bezahlt. Dieser Betrag sei von der S-GmbH nicht erklärt worden.

Die S-GmbH habe eingewendet, den nicht erklärten Einnahmen stünden an die H&D GmbH "weitergeleitete Aufwendungen" in gleicher Höhe gegenüber. Die belangte Behörde verweise in diesem Zusammenhang auf die Zeugenaussage des Bauleiters der H&D GmbH, aus welcher sich ergebe, dass ihm eine Generalsanierung der in Rede stehenden Wohnung nicht erinnerlich sei und er aus den Konten der H&D GmbH keine entsprechenden Vorgänge "ersehen" könne. Auch Dr. Peter G habe sich nicht erinnern können, dass die H&D GmbH entsprechende Leistungen erbracht habe.

Die belangte Behörde komme daher zum Schluss, dass die beantragten Aufwendungen auf Grund des § 162 BAO nicht gewinnmindernd zu berücksichtigen seien. Es sei von einer verdeckten Gewinnausschüttung in Höhe von 1 Mio S im Jahr 1992 auszugehen.

g) Thomas K:

Vom vereinbarten Kaufpreis für das Reihenhaus von 3,550.000 S habe sich Peter S einen Anteil von 300.000 S "außerhalb des Kaufvertrages" zahlen lassen und dies damit begründet, dass Grunderwerbsteuer gespart werden solle. Der Zahlung von 300.000 S stünden daher keine zusätzlichen Aufwendungen gegenüber, die nicht bereits im ursprünglichen Angebot, also den ursprünglich veranschlagten Errichtungskosten enthalten gewesen seien. Es liege daher eine im Jahr 1992 angefallene verdeckte Ausschüttung von 300.000 S vor.

h) Dr. Rainer K:

Auch die Wohnung dieses Kunden sei nach dem Ankauf durch einen Wassereinbruch beschädigt worden. Er habe sodann Sanierungs- und Umbauarbeiten für einen Betrag von 1,750.000 S in Auftrag gegeben und diesen Betrag im Jahr 1993 bezahlt.

Der Zeugenaussage des Bauleiters der H&D GmbH sei zu entnehmen, dass sich diese Gesellschaft im Zeitpunkt der Erbringung der Sanierungs- und Umbauarbeiten bereits "im Konkurs befand". Aus der Zeugenaussage des Masseverwalters, Rechtsanwaltes Dr. Alexander S, vom 18. Dezember 2003 ergebe sich, dass die H&D GmbH nach der mit 6. Juli 1992 erfolgten Konkurseröffnung keine Umsätze aus Bautätigkeiten erzielt habe und die H&D GmbH keine Rechnungen an von Peter S vermittelte Kunden erteilt habe.

Die belangte Behörde gehe sohin davon aus, dass die Sanierungs- und Umbauarbeiten nicht von der H&D GmbH erbracht worden seien. Damit sei die S-GmbH dem auf § 162 BAO gestützten Auftrag auf Empfängerbenennung nicht nachgekommen. Entsprechende Aufwendungen könnten daher nicht abgezogen werden. Es sei für das Jahr 1993 eine verdeckte Gewinnausschüttung anzusetzen.

i) Ing. Christian A:

Vom vereinbarten Kaufpreis für das Einfamilienhaus von 6,5 Mio S habe sich Peter S den Betrag von 1,5 Mio S "außerhalb des Kaufvertrages" (bar) bezahlen lassen. Die S-GmbH räume in ihrer Eingabe vom 3. September 2003 ein, im Jahr 1994 tatsächlich einen "Schwarzgeldanteil" von 1,5 Mio S vereinnahmt zu haben. Nach Ansicht der belangten Behörde sei dieser Betrag als verdeckte Gewinnausschüttung anzusetzen.

j) Dr. Peter B:

Der Kunde habe für sein Reihenhaus in L 3,250.000 S bezahlt, im Kaufvertrag schienen jedoch nur 2,900.000 S auf. Den Betrag von 350.000 S habe der Kunde vor Vertragsunterfertigung Peter S als Anzahlung übergeben. Diese Anzahlung scheine im Kaufvertrag nicht auf. Der Kunde habe tatsächlich 300.000 S bezahlt. Über diesen Betrag sei auch keine Quittung erteilt worden.

Die belangte Behörde gehe auch davon aus, dass diesem Betrag von 300.000 S keine (zusätzlichen)

Innenausbauleistungen entsprächen. Der Baumeister der H&D GmbH habe ausgesagt, dass diese Gesellschaft niemals mit der Errichtung einer Reihenhausanlage in L beauftragt gewesen sei. Zudem sei im Zeitpunkt der Erbringung der Bauleistungen bereits das Konkursverfahren über das Vermögen der H&D GmbH eröffnet gewesen und habe diese Gesellschaft ab Konkurseröffnung keine Umsätze aus Bautätigkeiten erzielt.

Da sohin die H&D GmbH keine entsprechenden Leistungen erbracht habe, sei die S-GmbH dem Auftrag zur Empfängerbenennung iSd § 162 BAO nicht nachgekommen, was einer Berücksichtigung dieser Aufwendungen entgegen stehe. Es sei somit von einer verdeckten Gewinnausschüttung im Jahr 1994 in Höhe von 300.000 S auszugehen.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

§ 284 Abs 1 BAO idF BGBl I Nr 71/2003 (AbgRmRefG) lautet:

"Über die Berufung hat eine mündliche Verhandlung stattzufinden,

1. wenn es in der Berufung (§ 250), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) beantragt wird oder

2. wenn es der Referent (§ 270 Abs. 3) für erforderlich hält."

§ 284 Abs. 1 BAO idF BGBl I 97/2002 sieht einen Antrag auf

mündliche Verhandlung in der Berufung, im Vorlageantrag und in der Beitrittserklärung vor. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist ein in einem ergänzenden Schriftsatz zur Berufung bzw zum Vorlageantrag gestelltes Ansuchen auf mündliche Verhandlung verspätet (vgl das hg Erkenntnis vom 10. August 2005, 2005/13/0078).

Da im gegenständlichen Fall ein Antrag auf mündliche Verhandlung erst mit Eingabe vom 3. September 2003 und sohin erst nach Einbringung des Vorlageantrages gestellt worden ist, ist die S-GmbH durch das Unterbleiben der mündlichen Verhandlung nicht in ihren Rechten verletzt worden.

Von zentraler Bedeutung für die Tragfähigkeit der Begründung eines Bescheides im Sinne ihrer Eignung, dem Verwaltungsgerichtshof die ihm aufgetragene Gesetzmäßigkeitsskontrolle zu ermöglichen, ist die zusammenhängende Darstellung des von der belangten Behörde festgestellten Sachverhaltes, also die Anführung jenes Sachverhaltes, den die belangte Behörde als Ergebnis ihrer Überlegungen zur Beweiswürdigung als erwiesen annimmt. Das der zusammenhängenden Sachverhaltsdarstellung methodisch folgende Begründungselement eines Bescheides hat in der Darstellung der behördlichen Überlegungen zur Beweiswürdigung zu bestehen. In den zu diesem Punkt der Bescheidbegründung zu treffenden Ausführungen sind, auf das Vorbringen eines Abgabepflichtigen im Verwaltungsverfahren beider Instanzen sachverhaltsbezogen im einzelnen eingehend, jene Erwägungen der Behörde darzustellen, welche sie bewogen hat, einen anderen als den vom Abgabepflichtigen behaupteten Sachverhalt als erwiesen anzunehmen, und aus welchen Gründen sich die Behörde im Rahmen ihrer freien Beweiswürdigung dazu veranlasst sah, im Falle des Vorliegens widerstreitender Beweisergebnisse gerade den von ihr angenommenen und nicht einen anderen durch Beweisergebnisse auch als denkmöglich erscheinenden Sachverhalt als erwiesen anzunehmen. Das dritte tragende Element der Bescheidbegründung schließlich hat in der Darstellung der rechtlichen Beurteilung der Behörde zu bestehen, nach welcher sie die Verwirklichung abgabenrechtlicher Tatbestände durch den im ersten tragenden Begründungselement angeführten festgestellten Sachverhalt als gegeben erachtet (vgl etwa die hg Erkenntnisse vom 20. Jänner 2005, 2002/14/0116, und vom 28. Mai 1997, 93/13/0200).

Im gegenständlichen Fall ist von Bedeutung, dass die S-GmbH im Berufungsverfahren mit Eingabe vom 3. September 2003 eingewendet hat, die strittigen Einnahmen (Einkünfte) seien nicht ihr zuzurechnen. Soweit die Käufer von Eigentumswohnungen und Häusern Beträge gezahlt hätten, die über die in den Kaufverträgen ausgewiesenen Beträge hinausgingen, beträfen diese Zahlungen nicht Leistungen der S-GmbH, sondern Leistungen diverser Professionisten. Zwar sei Peter S in die Vermittlung dieser Leistungsbeziehung zwischen den einzelnen Wohnungs- bzw Hauskäufern einerseits und den Professionisten andererseits eingeschaltet gewesen, es könne jedoch keine Zurechnung an die S-GmbH erfolgen. Nur vor dem Hintergrund, dass die Abgabenbehörde eine Zurechnung an die S-GmbH vorgenommen habe, habe die S-GmbH Zahlungen an Subunternehmer als Aufwendungen geltend gemacht.

Im angefochtenen Bescheid unterlässt die belangte Behörde die Auseinandersetzung mit diesem Vorbringen betreffend die Zurechnung von Einnahmen (Einkünften) aus den in Rede stehenden Zusatzleistungen. Die belangte Behörde setzt vielmehr die Zurechnung an die S-GmbH voraus, befasst sich in der Begründung des angefochtenen Bescheides mit der Frage, ob die S-GmbH korrespondierende Betriebsausgaben geltend machen könne und versagt den Betriebsausgabenabzug im Hinblick auf die Bestimmung des § 162 BAO.

Einer Aufforderung nach § 162 Abs 1 BAO ist dann nicht entsprochen, wenn maßgebliche Gründe die Vermutung rechtfertigen, dass die benannten Personen nicht die tatsächlichen Empfänger der abgesetzten Beträge sind (vgl das hg Erkenntnis vom 9. März 2005, 2002/13/0236). Unter den Voraussetzungen des § 162 BAO ist die Abzugsfähigkeit von Zahlungen nicht gegeben, wenn die Behörde im Rahmen der Beweiswürdigung zum Ergebnis gelangt, dass die vom Steuerpflichtigen als Zahlungsempfänger benannte Person nicht der tatsächliche Gläubiger oder Empfänger ist (vgl das hg Erkenntnis vom 17. November 2005, 2001/13/0247).

Der belangten Behörde ist somit zwar zuzubilligen, dass im Grunde des § 162 BAO ein Betriebsausgabenabzug zu versagen ist, wenn der Abgabepflichtige auf eine entsprechende Aufforderung der Abgabenbehörde als Zahlungsempfänger eine Person benannte, die nachweislich nicht der Zahlungsempfänger gewesen ist. Die von der belangten Behörde vorgenommene Erhöhung des Gewinnes (Gewerbeertrages) der S-GmbH in Zusammenhang mit den zusätzlichen Zahlungen der Kunden hat jedoch nicht nur die Versagung des Betriebsausgabenabzuges, sondern auch die Zurechnung der zusätzlichen Kundenzahlungen als Betriebseinnahmen an die S-GmbH zur Voraussetzung. Im Hinblick auf diese Zurechnung entspricht der angefochtene Bescheid (sowohl hinsichtlich Körperschaft- und Gewerbesteuer als auch hinsichtlich Kapitalertragsteuer) den Voraussetzungen an eine gesetzmäßige Bescheidbegründung nicht; er ist sohin mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet.

Mit der Abweisung der Berufung betreffend Kapitalertragsteuer hat die belangte Behörde den Spruch des erstinstanzlichen Bescheides übernommen (vgl das hg Erkenntnis vom 9. Dezember 2004, 2000/14/0197), der sich wegen der Festsetzung eines einheitlichen Betrages für den gesamten betroffenen Zeitraum als unteilbar erweist. Im Hinblick auf diese Unteilbarkeit des die Kapitalertragsteuer betreffenden Spruches ergibt sich schon aus den vorstehenden Ausführungen die gänzliche Aufhebung des angefochtenen Bescheides, soweit er Kapitalertragsteuer betrifft, sodass auf die weiteren die Kapitalertragsteuer betreffenden Beschwerdeeinwendungen (im Zusammenhang mit dem Verrechnungskonto des Peter S dürfe deshalb keine verdeckte Ausschüttung angenommen werden, weil dieser für die Bankschulden der S-GmbH haftete) nicht eingegangen werden musste.

Für das fortzusetzende Verfahren sei auf Folgendes verwiesen:

Die durch § 162 BAO normierte Rechtsfolge ist zur Beurteilung der Frage, ob verdeckte Ausschüttung an die Gesellschafter vorliegt, ob also den Gesellschaftern entsprechende Beträge zugeflossen sind, nicht geeignet (vgl das hg Erkenntnis vom 4. November 1998, 98/13/0131). Eine fehlende Empfängerbenennung nach § 162 BAO vermag zwar die Versagung der diesbezüglich geltend gemachten Betriebsausgaben zu rechtfertigen (und damit entsprechende Gewinnänderungen der Gesellschaft zu stützen), stellt aber für sich allein keine Grundlage zur Beurteilung der Frage dar, ob eine verdeckte Ausschüttung an die Gesellschafter geflossen ist. Allenfalls an nicht genannte Personen bezahlte "Schwarzzahlungen" können somit nicht ohne weiteres als Vorteilszuwendungen an die Gesellschafter gewertet werden (vgl das hg Erkenntnis vom 25. April 2001, 98/13/0081).

Aus den oben angeführten Gründen war der angefochtene Bescheid mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet und daher gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 lit. c VwGG aufzuheben.

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

Wien, am 17. Mai 2006

Schlagworte

Begründung Begründungsmangel Beschwerdepunkt Beschwerdebegehren Entscheidungsrahmen und Überprüfungsrahmen des VwGH Allgemein

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2006:2004140102.X00

Im RIS seit

22.06.2006

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

© 2026 JUSLINE

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