

TE Vwgh Erkenntnis 2005/9/21 2002/13/0230

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 21.09.2005

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §167 Abs2;

EStG 1972 §93;

EStG 1972 §95;

EStG 1988 §93;

EStG 1988 §95;

KStG 1966 §8 Abs1;

KStG 1988 §8 Abs2;

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden): 2002/13/0231

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Keidel LL.M., über die Beschwerden der B GmbH in W, vertreten durch Burghofer & Pacher Rechtsanwälte GmbH, in 1060 Wien, Köstlergasse 1/30, gegen die Bescheide 1. der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat XI) vom 13. November 2002, GZ. RV/11-11/96, betreffend Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer 1988 bis 1993 sowie Alkoholabgabe 1988 bis 1992 (hg. Zl. 2002/13/0230), und

2. der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 13. November 2002, GZ. RV/11-11/96/1, betreffend Kapitalertragsteuer 1988 bis 1993 (hg. Zl. 2002/13/0231), zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 763,80 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Bei der beschwerdeführenden GmbH, die im Streitzeitraum ein Espresso samt angeschlossener Diskothek und bis März 1993 ein weiteres Espresso betrieb, fand für die Jahre 1988 bis 1993 eine abgabenbehördliche Prüfung statt. Im

darüber erstatteten Bericht wurde festhalten, dass keine Grundaufzeichnungen vorgelegt worden seien, welche es ermöglicht hätten, den erklärten Umsatz schlüssig nachzuvollziehen. Weiters seien verschiedene Warengruppen zusammengefasst in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst und teilweise Rauchwareneinkäufe getätigt worden, ohne dass entsprechende Erlöse in der Gewinn- und Verlustrechnung erkennbar seien.

Auch seien beträchtliche Bareinlagen des Gesellschafter-Geschäftsführers (1988: 344.000 S, 1989: 120.000 S, 1990: 121.000 S, 1991: 144.000 S, 1992: 234.000 S und 1993: 860.000 S), somit insgesamt rund 1,8 Mio. S, festgestellt worden. Über Befragen zur Herkunft dieser Gelder und wie der Gesellschafter-Geschäftsführer seinen Lebensunterhalt bestreite, habe der Geschäftsführer angegeben, Berufsspieler zu sein und dem Glücksspiel außerhalb der Casinos bei jeder sich bietenden Gelegenheit nachgegangen zu sein. Die festgestellten Einlagen seien von Spielgewinnen finanziert worden.

Der Prüfer wertete dieses Vorbringen als Schutzbehauptung und nahm an, dass die verbuchten Einlagen aus nicht im Rechenwerk erfassten Umsätzen stammten. Er gründete die Schätzungsberichtigung der Abgabenbehörde auf das Vorliegen von Buchführungsmängeln und bemaß die Höhe der Zuschätzung zum Umsatz von jährlich 310.000 S in Anlehnung an die im Prüfungszeitraum von sechs Jahren festgestellten ungeklärten Einlagen im Gesamtbetrag von rund 1,8 Mio. S. Weiters beurteilte er die hinzugeschätzten Beträge als verdeckte Gewinnausschüttung, die dem erklärten Gewinn außerbilanzmäßig zuzurechnen seien und dem Kapitalertragsteuerabzug unterlägen.

Das Finanzamt schloss sich den Feststellungen des Prüfers an und erließ entsprechend geänderte Abgabenbescheide sowie einen Bescheid, mit dem die Haftung für die auf die festgestellten verdeckten Gewinnausschüttungen entfallende Kapitalertragsteuer geltend gemacht wurde.

In der dagegen erhobenen Berufung vom 31. Mai 1995 verwies die beschwerdeführende GmbH auf die Angaben ihres Geschäftsführers zur Herkunft der Mittel und legte zum Beweis für die Richtigkeit dieses Vorbringens eine Strafverfügung des Zollamtes Salzburg vor, mit der der Geschäftsführer bestraft worden sei, weil er im Jahr 1987 fahrlässig Schmuggelgut, nämlich eine eingangsabgabepflichtige Armbanduhr im Zollwert von 158.800 S, zur Besicherung von Spielschulden des W. an sich gebracht habe.

Dass der Geschäftsführer "Berufsglücksspieler" sei und "meist größere Geldbeträge im Glücksspiel gewonnen" habe, könnten die Zeugen Hans A. sowie Franz K. bestätigen.

Darüber hinaus habe der Prüfer auch nicht berücksichtigt, dass der Geschäftsführer im Jahr 1990 ein im ehemaligen Jugoslawien gelegenes Grundstück im Wert von 196.000 DM veräußert habe. Der Geschäftsführer werde sich - was angesichts der Kriegswirren schwierig sei - bemühen, entsprechende Unterlagen zum Beweis dieses Vorbringens vorzulegen.

In seiner Stellungnahme zum Berufungsvorbringen verwies der Prüfer u.a. auf eine niederschriftliche Aussage des Geschäftsführers vom 12. Dezember 1994, in der dieser angegeben habe, über die finanziellen Auswirkungen seiner Spielleidenschaft weder eine Erinnerung noch Aufzeichnungen zu haben. Weiters habe der Geschäftsführer von "einem dauernden Gewinnen und Verlieren" und davon gesprochen, dass er seinen momentanen Schuldenstand nicht angeben könne. Auch am 24. September 1993 habe der Geschäftsführer beim Finanzamt von Spielschulden gesprochen. Solcherart könne im besten Falle von einem einigermaßen ausgeglichenen Ergebnis der Spielleidenschaft des Geschäftsführers ausgegangen werden. Weiters berichtete er von der Aussage des am 13. Juli 1995 als Zeugen vernommenen Franz K., der angegeben habe, dass er entgegen der üblichen Gewohnheit von Glücksspielern täglich nur kurz (etwa eine Stunde) und um vergleichsweise niedrige Einsätze mit dem Geschäftsführer der Beschwerdeführerin gespielt habe. Über genauere Beträge könne er keine Angaben machen. Sein eigenes Spielergebnis - der Zeuge halte sich seit 1991 ("2. Ehefrau") vom Glücksspiel fern - habe über die Jahre betrachtet wohl einen Gesamtverlust von rund 100.000 S bis 150.000 S ergeben. Hans A. habe die Zeugenaussage mit der Begründung verweigert, dass er sich durch eine Aussage selbst der Strafverfolgung aussetzen würde.

Mit Eingabe vom 11. September 1995 machte die Beschwerdeführerin Erwin P. und Alfred K. als weitere Zeugen zum Beweis dafür namhaft, dass ihr Geschäftsführer "Berufsglückspieler" sei.

In ihrem nach Ergehen abweisender Berufungsentscheidungen gestellten Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wiederholte die beschwerdeführende GmbH den Antrag, Erwin P. und Alfred K. als Zeugen dafür zu vernehmen, dass ihr Geschäftsführer Berufsglücksspieler sei und größere Gewinne erzielt habe.

Weiters legte die Beschwerdeführerin eine mit 20. November 1995 datierte, mit einem Amtssiegel versehene und beglaubigte Übersetzung einer "Erklärung" vor, in der Avdo S. "Sohn von Muho, aus Raduša, Gemeindetag Tešanj" bestätigt, am 10. November 1992 mit Husein B., dem Geschäftsführer der beschwerdeführenden GmbH, einen mündlichen Darlehensvertrag abgeschlossen und dem Vertrag entsprechend einen Betrag von 200.000 DM übergeben zu haben. Husein B., ein Verwandter, mit dem er freundschaftlich verbunden sei, habe sich verpflichtet, "den Betrag von 200.000 DM zuzüglich Zinsen in der Höhe von 2,5% innerhalb von 7 Jahren zurückzugeben". Weiters wird in der "Erklärung" festgehalten, dass "ein schriftlicher Vertrag gemäß dem Gesetz über verbindliche Verhältnisse, welches in der Republik Bosnien und Herzegowina angewandt wird", nicht erforderlich sei. Damit - so die Beschwerdeführerin in ihrem Vorlageantrag - sei die Herkunft der Einlagen 1992 und 1993 in vollem Umfang aufgeklärt.

Mit dem zu 2002/13/0230 angefochtenen Bescheid wurde die Berufung betreffend Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer 1988 bis 1993 sowie Alkoholabgabe 1988 bis 1992, mit dem zu 2002/13/0231 angefochtenen Bescheid die Berufung betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 1988 bis 1993 als unbegründet abgewiesen.

Nach Wiedergabe des Verfahrensganges wird im erstgenannten Bescheid auf ein gegen den Geschäftsführer der Beschwerdeführerin beim Landesgericht für Strafsachen Wien wegen § 33 FinStrG geführtes Strafverfahren hingewiesen. In der Verhandlung vom 27. Jänner 1998 habe Husein B. über die Frage des Vorsitzenden zur Herkunft der Gesellschaftereinlagen im Jahr 1988 zunächst erklärt, dass er dazu keine Erinnerung habe, und dann ergänzt, dass er Spieler sei. Er habe schon oft gewonnen, dann "eben wieder das Doppelte verloren". Es könne sein, dass er die im Jahr 1993 getätigten Einlagen von insgesamt 860.000 S im Spiel gewonnen habe.

Auf die Frage des Staatsanwaltes, warum kein schriftlicher Darlehensvertrag geschlossen worden sei, habe Husein B. angegeben, dass er glaube, dass "ein solcher geschrieben" worden sei. Er habe mit dem Betrag private Schulden bezahlt und Glücksspiel betrieben. Das Darlehen habe er gegenüber dem Prüfer nicht erwähnt, weil er dazu nicht befragt worden sei. Dass erst im Jahr 1995 eine "Erklärung" des Darlehensgebers verfasst worden sei, habe Husein B. in der Gerichtsverhandlung damit erklärt, dass der Darlehensgeber zu diesem Zeitpunkt das Geld zurückgefordert habe. Tatsächlich sei eine Rückzahlung bis zum heutigen Tag nicht erfolgt. Die Frage, ob er das gewonnene Geld in ein Lokal investiert habe, habe der Geschäftsführer nicht beantworten können.

Im Erwägungsteil schloss sich die belangte Behörde nach Wiedergabe der Bestimmung des § 184 BAO der Beweiswürdigung des Finanzamtes an und kam solcherart zur Feststellung, dass die vom Gesellschafter-Geschäftsführer in das Gesellschaftsvermögen eingelegten Geldbeträge aus zuvor vom Unternehmen erwirtschafteten und an ihn ausgeschütteten Gewinnen stammten. Der Geschäftsführer habe selbst mehrfach davon gesprochen, beim Glücksspiel immer wieder gewonnen und verloren zu haben und mangels Aufzeichnungen auch keine Angaben darüber machen können, zu welchen Zeitpunkten er wie viel gewonnen habe. Insgesamt habe er das Ergebnis seiner Spielertätigkeit als "Null-Summen-Spiel" dargestellt. Vor diesem Hintergrund könnten die laufenden Einlagen in das Gesellschaftsvermögen mit Spielgewinnen nicht erklärt werden. Welche weitere Aufklärung durch die Vernehmung der Zeugen Erwin P. und Alfred K. zu gewinnen wäre, könne die belangte Behörde nicht erkennen, so dass den diesbezüglichen Beweisanträgen wegen Unerheblichkeit nicht nachgekommen worden sei. Der vernommene Zeuge Franz K. habe keine Auskunft darüber geben können, wann und in welcher Höhe der Gesellschafter-Geschäftsführer beim Glücksspiel gewonnen habe. Der im Berufungsverfahren erstmals vorgelegten Strafverfügung des Zollamtes Salzburg vom 8. Mai 1992 könne nur entnommen werden, dass nach Aussage des Gesellschafter-Geschäftsführers Herr W. bei ihm Spielschulden gehabt habe, wobei der Wert der Uhr allerdings keine unmittelbaren Rückschlüsse auf die Höhe dieser Spielschulden zuließe. Insbesondere könne aus der Strafverfügung nicht darauf geschlossen werden, dass Husein B. die Uhr in der Folge verkauft und den Erlös als Einlage verbucht habe.

Auch zum behaupteten Liegenschaftsverkauf sei der Geschäftsführer jeglichen Nachweis schuldig geblieben. Die bloße Behauptung reiche nicht aus, von einem entsprechenden Geldfluss in das Gesellschaftsvermögen ausgehen zu können. Was die Darlehenszuzählung anlange, sei die Glaubwürdigkeit der diesbezüglichen Behauptung schon deshalb anzuzweifeln, weil das Vorbringen erst nach Abschluss des Prüfungsverfahrens erstmals erstattet worden sei, der Geschäftsführer sich nicht habe erinnern können, ob ein schriftlicher Vertrag existiere, und eine Rückzahlung bis dato nicht erfolgt sei. Überdies stehe das Vorbringen des Geschäftsführers in der Gerichtsverhandlung, das Darlehen zur Abdeckung von Spielschulden und privaten Verbindlichkeiten verwendet zu haben, in Widerspruch zum Berufungsvorbringen.

Zur Begründung des zu 2002/13/0231 angefochtenen Bescheides verwies die belangte Behörde im Wesentlichen auf die Ausführungen im erstgenannten Bescheid.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die wegen ihres sachlichen und persönlichen Zusammenhangs zur gemeinsamen Entscheidung verbundenen Beschwerden erwogen:

In den zu beiden angefochtenen Bescheiden gleich lautend erhobenen Beschwerden wird unter dem Gesichtspunkt der Verletzung von Verfahrensvorschriften gerügt, dass die belangte Behörde die Zeugen Erwin P. und Alfred K. nicht vernommen habe. Beide Zeugen hätten bestätigen können, dass der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin "gerade im interessierenden Zeitraum der Betriebsprüfung beträchtliche Geldsummen durch Glückspiel erwirtschaftet hat und diese der Gesellschaft in Form von Vermögenseinlagen gewidmet" habe. Die belangte Behörde habe den Beweisanträgen in Vorwegnahme der Beweiswürdigung nicht entsprochen und zu Unrecht in Abrede gestellt, dass die beiden Zeugen Auskünfte über den Ursprung der den Einlagen zu Grunde liegenden Mittel geben könnten.

Bei der Frage, ob Gesellschaftereinlagen tatsächlich wie behauptet geleistet wurden oder die buchhalterische Darstellung von Gesellschaftereinlagen in Wahrheit dazu gedient hat, Umsatzverkürzungen (und dadurch offenbar aufgetretene Kassafehlbestände) zu verdecken, handelt es sich um eine von der belangten Behörde auf der Sachverhaltsebene in freier Beweiswürdigung zu beantwortende Tatfrage. Die Beweiswürdigung unterliegt der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle dahingehend, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind, indem sie den Denkgesetzen und dem menschlichen Erfahrungsgut nicht widersprechen (vgl. für viele das hg. Erkenntnis vom 26. Februar 2003, 99/13/0157).

Gemäß § 183 Abs. 3 BAO sind (abgesehen von den hier nicht in Frage kommenden Ausnahmen nach§ 167 Abs. 1 BAO) die von den Parteien beantragten Beweise aufzunehmen. Von der Aufnahme beantragter Beweise ist abzusehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden oder unerheblich sind, wenn die Beweisaufnahme mit unverhältnismäßigem Kostenaufwand verbunden wäre, es sei denn, dass die Partei sich zur Tragung der Kosten bereit erklärt und für diese Sicherheit leistet, oder wenn aus den Umständen erhellrt, dass die Beweise in der offensichtlichen Absicht, das Verfahren zu verschleppen, angeboten worden sind.

Soweit die Zeugeneinvernahmen zum Beweis dafür beantragt wurden, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer "Berufsglückspieler" war und als solcher auch Spielgewinne erzielt hat, konnte die belangte Behörde zu Recht von der Zeugenvernehmung absehen, weil sie die unter Beweis zu stellenden Tatsachen ohnedies nicht in Abrede stellte. Soweit die Beschwerdeführerin vor dem Verwaltungsgerichtshof aber vorbringt, die beiden Zeugen hätten auch zur entscheidenden Frage berichten können, dass aus Spielgewinnen Einlagen in das Gesellschaftsvermögen getätigt worden seien, ist ihr zum einen entgegengehalten, dass ein entsprechendes Beweisthema im Verwaltungsverfahren nicht formuliert wurde, und zum anderen ein derartiges Vorbringen auch der näheren Erläuterung bedurft hätte. War der Geschäftsführer selbst nicht in der Lage, ein konkretes Vorbringen zur Höhe seiner Gewinne und Verluste und zur konkreten Verwendung eines allenfalls positiven Saldos zu machen, hätte es einer plausiblen Erklärung bedurft, warum Spielpartner des Geschäftsführers dazu in der Lage sein sollten.

Die belangte Behörde war daher nicht gehalten, (weitere) von der Beschwerdeführerin namhaft gemachte Spielpartner des Geschäftsführers als Zeugen zu vernehmen. Dass sich bei regelmäßiger Teilnahme an Glücksspielen nicht nur Gewinne, sondern ebenso Verluste einstellen, ist eine Sachverhaltsannahme der belangten Behörde, welche im Einklang mit der Lebenserfahrung steht und auch durch Aussagen des Geschäftsführers ihre Bestätigung fand.

Als weitere Verletzung von Verfahrensvorschriften rügt die beschwerdeführende GmbH, dass die belangte Behörde "die Beweisurkunde über das Zustandekommen eines Darlehens" zwischen ihrem Geschäftsführer und Avdo S. unrichtig gewürdigt habe. Die belangte Behörde hätte dem Geschäftsführer nicht zum Vorwurf machen dürfen, dass er nicht mehr gewusst habe, ob ein schriftlicher Darlehensvertrag errichtet worden sei. Es entspreche nämlich nicht "dem Geschäftsstil von Herrn B. als professionellem Spieler, detaillierte Aufzeichnungen über Geschäftsvorgänge anzufertigen." Verträge würden in Spielerkreisen regelmäßig lediglich mündlich abgeschlossen. Die Feststellung, dass kein Darlehen gegeben worden sei, sei aktenwidrig, weil die vorgelegte Urkunde "genau das Gegenteil" bescheinige. Auch der Grundsatz "in dubio in reo" verlange die Einhaltung bestimmter Verfahrensvorschriften, wozu gehöre, dass man einer Urkunde, an deren Richtigkeit man Zweifel habe, eben ungeprüft glaube oder, wenn man das nicht tun wolle, den Aussteller der Urkunde zu deren Richtigkeit befragen müsse.

Dieses Vorbringen verkennt den Begriff der Aktenwidrigkeit. Eine Aktenwidrigkeit läge im gegebenen Zusammenhang

etwa vor, wenn die belangte Behörde festgestellt hätte, dass eine Darlehensbestätigung nicht vorgelegt worden sei, nicht aber, wenn sie wie im Beschwerdefall in einem Akt der freien Beweiswürdigung zur Feststellung gelangt, dass aus dem Inhalt der vorgelegten Urkunde die von der Beschwerdeführerin gewünschten Schlüsse nicht zu ziehen sind. Ein vom Verwaltungsgerichtshof aufzugreifender Fehler der Beweiswürdigung ist schon deshalb nicht gegeben, weil der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin - wie im erstgenannten Bescheid unbestritten festgestellt wurde - in seiner Aussage vor Gericht selbst andere Verwendungszwecke des Darlehens genannt hat als jenen, den die Beschwerdeführerin mit der Vorlage der Urkunde unter Beweis zu stellen versuchte. Im Übrigen handelt es sich beim vorliegenden Beschwerdeverfahren um kein Strafverfahren, so dass der Grundsatz "in dubio pro reo" von vornherein keinen Anwendungsbereich hat.

Die Beschwerdeführerin rügt weiters, auch der Erlös aus dem Liegenschaftsverkauf von 196.000 DM sei zu Unrecht unberücksichtigt geblieben. Dass der Geschäftsführer keine Urkunden über die Liegenschaftsveräußerung habe vorlegen können, sei darauf zurückzuführen, dass die Liegenschaft zu Kriegszeiten verkauft worden sei und es nun extrem schwierig wäre, etwa grundbücherliche Bestätigungen durch ein vormals jugoslawisches Gericht zu erhalten.

Die Zeitpunkte der Einlagenleistungen ließen keinerlei Zusammenhang mit dem behaupteten Liegenschaftsverkauf im Jahr 1990 erkennen. Bareinlagen wurden in mehr oder weniger regelmäßigen Abständen ab 1988 geleistet und traten 1990 oder 1991 auch nicht vermehrt auf. Schon aus diesem Grund kann es nicht als rechtswidrig erkannt werden, wenn die belangte Behörde das Vorbringen, Gelder aus einem Liegenschaftsverkauf seien in das Gesellschaftsvermögen der Beschwerdeführerin eingelebt worden, nicht als glaubhaft gemacht ansah.

Soweit die Beschwerdeführerin auch vor dem Verwaltungsgerichtshof auf den Inhalt der Strafverfügung des Zollamtes Salzburg zurückkommt und meint, daraus ergebe sich, dass ihr Geschäftsführer in der professionellen Spielerszene aktiv sei, verkennt sie erneut, dass die Spielleidenschaft ihres Geschäftsführers ohnedies nicht in Zweifel gezogen wurde. Dass sich aus dem Wert der "verpfändeten Uhr" nicht auf den Wert einer allfälligen Spielforderung schließen lässt, hat die belangte Behörde zutreffend ausgeführt. Ebenso wenig könnte aber auch aus einer einzelnen Forderung, selbst wenn sie dem Grunde und der Höhe nach erwiesen wäre, auf jene flüssigen Mittel geschlossen werden, die dem Geschäftsführer zu einem bestimmten Zeitpunkt für Einlagen zur Verfügung standen. Dass der Geschäftsführer - ungeachtet seiner behaupteten beträchtlichen Spielgewinne - einen Finanzierungsbedarf hatte, hat die Beschwerdeführerin mit dem Vorbringen zur Aufnahme eines Darlehens, das trotz behaupteter Rückforderung unberichtigt aushaftete, selbst dargelegt.

Schließlich entspricht es der ständigen Rechtsprechung, dass Mehrgewinne aus berechtigten Zuschätzungen, die (zunächst) nicht im Betriebsvermögen verblieben sind, in der Regel verdeckte Gewinnausschüttungen darstellen und als solche der Kapitalertragsteuer unterliegen (vgl. für viele die hg. Erkenntnisse vom 24. März 1998, 97/14/0118, und vom 27. April 1994, 92/13/0011).

Die Beschwerden erweisen sich daher insgesamt als unbegründet und waren deshalb gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung beruht auf den §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBI. II Nr. 333/2003.

Wien, am 21. September 2005

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2005:2002130230.X00

Im RIS seit

26.10.2005

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