jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2005/9/21 2001/13/0261

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 21.09.2005

Index

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

Norm

BAO §184 Abs1;
BAO §184 Abs3;
KStG 1988 §8 Abs2;

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden):2001/13/0262

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 Gesellschaft mbH in W, vertreten durch die Partnerschaft Schuppich Sporn & Winischhofer (OEG) in 1010 Wien, Falkestraße 6, gegen die Bescheide der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland jeweils vom 11. September 2001,

1) Zl. RV/062-06/05/2000 (Berufungssenat IX), betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 1995 bis 1997 (2001/13/0261), und 2) RV/063-06/05/2000, betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum der Jahre 1995 bis 1997 (2001/13/0262), zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

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

Begründung

Die beschwerdeführende Gesellschaft betreibt eine Karosseriewerkstätte. 20 % der Gesellschaftsanteile hält der Geschäftsführer Anton B., dessen Namen die beschwerdeführende Gesellschaft trägt, 80 % der Gesellschaftsanteile werden treuhändig von einem Mitglied der die Beschwerde vertretenden Rechtsanwaltspartnerschaft gehalten.

Im Zuge einer die Jahre 1995 bis 1997 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung beurteilte der Prüfer die Buchführung des Unternehmens als nicht ordnungsgemäß, was er im Prüfungsbericht damit begründete, dass

Inventuren und eine Aufstellung der halbfertigen Arbeiten nicht vorgelegt und sowohl Leistungserlöse als auch "Honorareinnahmen (Consulting)" im Rechenwerk nicht erfasst worden seien. Der Prüfer rechnete die nicht erklärten Leistungserlöse und "Honorareinnahmen (Consulting)" den erklärten Ergebnissen der Streitjahre hinzu und setzte gleichzeitig einen Sicherheitszuschlag im Ausmaß von 25 % der nicht erklärten Leistungserlöse (nicht hingegen der nicht erklärten "Honorareinnahmen") an. Die nicht erklärten Erlöse und der Sicherheitszuschlag seien als verdeckte Gewinnausschüttung an den Gesellschafter-Geschäftsführer Anton B. anzusehen; die Kapitalertragsteuer trage die geprüfte Gesellschaft.

Das Finanzamt folgte der Auffassung des Prüfers, erließ nach Wiederaufnahme der Umsatz- und Körperschaftsteuerverfahren für die Jahre 1995 und 1996 entsprechende Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1995 bis 1997 und zog die beschwerdeführende Gesellschaft aus dem Titel der verdeckten Ausschüttungen mit drei weiteren Bescheiden zur Haftung für Kapitalertragsteuer der Jahre 1995, 1996 und 1997 heran.

Ihre gegen die Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuerbescheide erhobenen Berufungen begründete die Beschwerdeführerin mit dem Vorbringen, es habe der Prüfer die Höhe des Sicherheitszuschlages nicht begründet. Da mit den irrtümlich nicht "angeführten" Leistungserlösen und Honorareinnahmen alle nicht verbuchten Vorgänge erfasst seien, werde beantragt, von einer Zuschätzung Abstand zu nehmen. Es werde darauf hingewiesen, dass keine Kalkulationsdifferenzen hätten festgestellt werden können, weshalb eine Zuschätzung nicht gerechtfertigt sei. Eine verdeckte Gewinnausschüttung liege nicht vor, weil die an näher genannte Geschäftspartner fakturierten Erlöse irrtümlich nicht in das Rechenwerk aufgenommen worden seien. Diese Einnahmen seien nämlich "nicht direkt auf das Bankkonto bzw. in die Kassa" geflossen, sondern auf ein Sparbuch bei der X-Bank einbezahlt worden, das zur Kreditbesicherung gedient habe, "sowie im Ausmaß von S 1,580.000,-- ein Darlehen an Fr. ..., Spanien, gewährt wurde". Da sowohl das Sparbuch als auch die Darlehensforderung der Gesellschaft zuzurechnen seien, liege der Tatbestand der verdeckten Ausschüttung nicht vor, wofür als Nachweis eine Bestätigung der X-Bank über das Sparbuch sowie "die Unterlagen über das gewährte Darlehen" angeschlossen seien.

Die angesprochenen Beilagen bestanden aus einem Schreiben der X-Bank an die beschwerdeführende Gesellschaft, in welchem von der X-Bank bestätigt wurde, dass "für" die beschwerdeführende Gesellschaft ein Sparbuch mit einem derzeitigen Saldo in der Höhe von S 1,666.273,32 für die Besicherung des Betriebsmittelrahmens hinterlegt worden sei, und aus einer auf Geschäftspapier der beschwerdeführenden Gesellschaft abgefassten, mit dem Wort "Quittung" überschriebenen und mit dem 31. Dezember 1998 datierten Urkunde, in welcher die Beschwerdeführerin bestätigte, von einer namentlich genannten Frau "am heutigen Tage" einen Betrag von S 1,723.575,-- in bar erhalten zu haben. Die beschwerdeführende Gesellschaft erkläre im eigenen Namen und im Namen ihrer Rechtsnachfolger, dass mit der erfolgten Bezahlung alle Ansprüche aus den dieser Frau am 23. Dezember 1996 und am 22. Dezember 1997 gewährten Darlehen in Gesamthöhe von S 1,580.000,-- abgegolten seien, wobei in diesem Betrag auch alle Zinsen und Nebenspesen enthalten "und damit abgegolten" seien. Eine Abtretung auch nur eines Teiles "unserer Forderung ist nicht erfolgt". Auch ein mit dem 31. Dezember 1998 datierter und unterfertigter Kasseneingangsbeleg über den Betrag von S 1,723.575,-- war der Berufung angeschlossen.

Der Prüfer hielt in seiner Stellungnahme zur Berufung an den im Prüfungsbericht eingenommenen Standpunkten fest. Die Buchführung der beschwerdeführenden Gesellschaft habe nicht als ordnungsmäßig angesehen werden können, weil sie Erlöse teilweise erst bei Bezahlung der Fakturen verbucht habe, halbfertige Erzeugnisse und "Leistungsabgrenzungen" nicht aufgezeichnet, Inventuren nicht vorgelegt und Erlöse nicht erklärt habe, weshalb bei den nicht erklärten Leistungserlösen eine Hinzurechnung in Höhe von 25 % vorzunehmen gewesen sei. Eine ordnungsmäßige und gesicherte Kalkulation sei wegen des Fehlens der Unterlagen nicht möglich gewesen. Die fakturierten und nicht erklärten Erlöse seien als verdeckte Gewinnausschüttung anzusehen, weil sie nicht in das Rechenwerk der Körperschaft aufgenommen worden seien. Sinn des Aufgreifens verdeckter Ausschüttungen sei das Erfassen des objektiv richtigen steuerlichen Erfolges der Körperschaft. Der behauptete Irrtum sei damit nur richtig gestellt worden.

Die beschwerdeführende Gesellschaft wiederholte in einer Gegenäußerung zur Stellungnahme des Prüfers ihr Berufungsvorbringen. Die irrtümlich nicht erfassten Erlöse seien als Einnahmen auf ein Sparbuch geflossen und hätten der Gewährung eines Darlehens gedient. Im Zuge der Prüfung sei festgestellt worden, dass es keine weiteren nicht erklärten Erlöse gebe. Deshalb und mangels Feststellbarkeit von Kalkulationsdifferenzen sei die Zuschätzung in Höhe

von 25 % nicht zu rechtfertigen. Die nicht in der Buchhaltung erfassten Erlöse seien angesichts ihrer dargelegten Verwendung für eine Darlehensgewährung und für die Veranlagung auf dem Sparbuch als Forderungen der Gesellschaft anzusehen und nicht der Privatsphäre der Gesellschafter zuzuordnen, weshalb keine Kapitalertragsteuer angefallen sei.

Mit dem in der zu 2001/13/0261 protokollierten Beschwerde angefochtenen Bescheid wurde die Berufung der Beschwerdeführerin gegen die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1995 bis 1997 als unbegründet abgewiesen, mit dem in der zu 2001/13/0262 protokollierten Beschwerde angefochtenen Bescheid blieb der Berufung der Beschwerdeführerin gegen die Kapitalertragsteuerbescheide ein Erfolg versagt.

In der Begründung des erstgenannten Bescheides führte die belangte Behörde nach Wiedergabe der Bestimmung des § 184 BAO unter Hinweis auf verwaltungsgerichtliche Judikatur aus, dass die Befugnis zur Schätzung allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit beruhe, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln. Das Fehlen wesentlicher Aufzeichnungsteile, zu denen die Inventur zähle, berechtige die Abgabenbehörde zur Schätzung. Fehle die Inventur oder sei sie mangelhaft, so berechtige dies zur Annahme, dass nicht alle Geschäftsvorfälle ordnungsgemäß erfasst worden seien. Die vom Prüfer festgestellten Ordnungswidrigkeiten bei der Führung der Bücher durch die beschwerdeführende Gesellschaft seien als gravierende Mängel anzusehen, welche es nicht mehr erlaubten, die geführten Bücher als sachlich richtig anzusehen. Die Schätzungsmethode der Anwendung eines Sicherheitszuschlages gehe davon aus, dass es bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich sei, dass nicht nur nachgewiesen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet worden seien. Die Behauptung der Beschwerdeführerin, bei den vom Prüfer als nicht erklärt festgestellten Leistungserlösen und Honorareinnahmen handle es sich um alle nicht verbuchten Vorgänge, sei durch keine wie immer gearteten Unterlagen dokumentiert oder glaubhaft gemacht worden. Der Ansatz eines Sicherheitszuschlages in Höhe von 25 % der nicht erklärten Leistungserlöse sei als gerechtfertigt anzusehen, weil das Unterbleiben der Erfassung weiterer Geschäftsvorfälle in diesem Ausmaß durchaus als wahrscheinlich anzusehen sei. Von der "Vornahme eines Sicherheitszuschlages" zu den nicht erklärten Honorareinnahmen sei ohnehin Abstand genommen worden, weil es sich hierbei um eine atypische Tätigkeit gehandelt habe. Die Annahme, dass im Ausmaß von rund 25 % der nachweislich nicht verbuchten Leistungserlöse weitere Leistungserlöse erzielt worden seien, deren Erzielung der Beschwerdeführerin nicht habe nachgewiesen werden können, erscheine nach den wirtschaftlichen Gegebenheiten einer Reparaturwerkstätte durchaus lebensnah. Im Übrigen sei darauf hinzuweisen, dass jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent sei, die von dem hingenommen werden müsse, der zur Schätzung Anlass gegeben habe. Dem Einwand der Beschwerdeführerin, dass keine Kalkulationsdifferenzen festgestellt worden seien, müsse entgegengehalten werden, dass auf Grund des Fehlens der Unterlagen eine gesicherte Kalkulation gar nicht möglich gewesen sei. Allein aus diesem Grunde seien Kalkulationsdifferenzen nicht festgestellt worden. Sämtliche Zuschätzungen seien als verdeckte Ausschüttungen zu qualifizieren. Dem Argument der Beschwerdeführerin, dass das von ihr angesprochene Sparbuch und die behauptete Darlehensforderung ihr zuzurechnen seien, müsse entgegengehalten werden, dass es sich bei den nicht erklärten Leistungserlösen und Honorareinnahmen um Mittel handle, die der Geschäftsführer in seiner Eigenschaft als Gesellschafter dem Einkommen der beschwerdeführenden Gesellschaft zu Unrecht vorenthalten habe, was durch seine Anteilsinhaberschaft ermöglicht worden sei. Die behauptete nachträgliche betriebliche Verwendung der betroffenen Geldmittel sei irrelevant und die mit der Berufung vorgelegten Unterlagen seien für die von der Beschwerdeführerin aufgestellte Behauptung nicht als aussagekräftig anzusehen.

In der Begründung des mit der zu 2001/13/0262 protokollierten Beschwerde angefochtenen Bescheides verwies die belangte Behörde nach Wiedergabe der maßgebenden Bestimmungen der §§ 93 und 95 EStG 1988 auf die Begründung des zu 2001/13/0261 angefochtenen Bescheides.

Der Verwaltungsgerichtshof hat die gegen diese beiden Bescheide erhobenen Beschwerden wegen ihres persönlichen und sachlichen Zusammenhanges zur gemeinsamen Beratung und Beschlussfassung verbunden und über die Beschwerden nach Vorlage der Verwaltungsakten und Erstattung von Gegenschriften durch die belangte Behörde erwogen:

Die Beschwerdeführerin versucht, den im Schätzungswege angesetzten Sicherheitszuschlag und die Beurteilung des Vorliegens verdeckter Ausschüttungen durch die belangte Behörde als rechtswidrig darzustellen. Die Beschwerdeführerin habe mit der Vorlage der Bestätigung der X-Bank und der "Unterlagen über die

Darlehensgewährung" nachgewiesen, dass "auch über die erklärten Erlöse Rechnungen gelegt wurden" und diese nur irrtümlich nicht in die Buchhaltung der Beschwerdeführerin Eingang gefunden hätten, wird in den Beschwerdeschriften wortgleich ausgeführt. Für die Annahme weiterer Leistungserlöse, denen "keine Rechnungen gegenüberstünden", habe das Ergebnis der Prüfung keinen Anlass geboten. Der Abgabenbehörde seien "jedenfalls alle relevanten Unterlagen zur Verfügung gestanden", mit denen sie "ohne Anwendung eines Sicherheitszuschlages zu einem richtigen Ergebnis" hätte kommen können. Auf Grund der mit der Berufung vorgelegten Urkunden hätte die belangte Behörde auch zum Ergebnis kommen müssen, dass sowohl das Sparbuch als auch die Darlehensforderung der Beschwerdeführerin zuzurechnen seien. "Die besonderen Umstände des Eingangs der Leistungserlöse einerseits und der Gewährung des Darlehens andererseits sprechen jedenfalls gegen die Auffassung der belangten Behörde", dass der Gesellschafter-Geschäftsführer dem Einkommen der beschwerdeführenden Gesellschaft diese Erlöse zu Unrecht vorenthalten hätte. Wenn die vorgelegten Unterlagen der belangten Behörde nicht ausreichend aussagekräftig erschienen seien, dann wäre es an ihr gelegen gewesen, die Darlehensnehmerin zu vernehmen. Die angefochtenen Bescheide seien außerdem unzureichend begründet, weil weder der Prozentanteil des Sicherheitszuschlages noch die Vereinnahmung der nicht erklärten Beträge durch den Gesellschafter-Geschäftsführer nachvollziehbar plausibel gemacht worden seien.

Diesem Beschwerdevorbringen gelingt es nicht, die angefochtenen Bescheide als rechtswidrig zu erweisen.

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann, zu schätzen, wobei alle Umstände zu berücksichtigen sind, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Nach § 184 Abs. 3 BAO ist zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Nach § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Ziel einer Schätzung ist es, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, wobei jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent ist und, wer zur Schätzung Anlass gibt, die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen muss. Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages ist eine Schätzungsmethode, die davon ausgeht, dass es bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich ist, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere, nicht entdeckte Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden. Die Beweiswürdigung ist der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle insofern zugänglich, als es sich um die Beurteilung handelt, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und die Erwägungen der Beweiswürdigung den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut nicht widersprechen (siehe jeweils die bei Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar2, § 184 Tz 3 und 18, § 167 Tz 10, wiedergegebenen Nachweise sowie die hg. Erkenntnisse etwa vom 11. Dezember 2003, 2000/14/0113, vom 21. Oktober 2004, 2000/13/0043, 0106, und vom 24. Februar 2005, 2003/15/0019).

Die Sachverhalte, welche die Abgabenbehörden zur Schätzung der Bemessungsgrundlagen veranlassten, wurden der beschwerdeführenden Partei im Abgabenverfahren wiederholt vor Augen geführt und werden in dem zu 2001/13/0261 angefochtenen Bescheid unter Hinweis auf die diesbezügliche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (siehe die zutreffend zitierten hg. Erkenntnisse vom 31. März 1998, 93/13/0035, und vom 24. April 1996, 92/13/0284, Slg. NF. Nr. 7.089/F) nachvollziehbar dargelegt. Die zur Schätzung Anlass gebenden Mängel ihrer Bücher hat die Beschwerdeführerin zu keiner Zeit bestritten und auch dem Hinweis des Prüfers, dass die Mangelhaftigkeit der Unterlagen des Rechenwerks der beschwerdeführenden Gesellschaft eine verlässliche Kalkulation gar nicht erlaubt hätte, ist sie nicht entgegengetreten. Dass die belangte Behörde die vom Prüfer eingeschlagene Vorgangsweise des Ansatzes eines Sicherheitszuschlages zu den nicht erklärten Leistungserlösen gebilligt hat, begegnet demnach keinen Bedenken. Dass mit der Höhe des Sicherheitszuschlages im Ausmaß von 25 % von den nicht erklärten Leistungserlösen die Bandbreite des nach allgemeiner Lebenserfahrung Anzunehmenden verlassen worden wäre, ist nach Lage des Falles nicht zu erkennen.

Soweit die beschwerdeführende Gesellschaft das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung bestreitet, ist ihr die

ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entgegenzuhalten, nach welcher die einer Kapitalgesellschaft zugerechneten Mehrgewinne, die im Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft keinen Niederschlag gefunden haben, in der Regel als den Gesellschaftern als verdeckte Ausschüttungen zugeflossen anzusehen sind (siehe etwa die hg. Erkenntnisse vom 18. September 2003, 99/15/0262, 0263, vom 17. Dezember 2002, 97/14/0026, vom 19. Juli 2002, 97/13/0241 und 0242, vom 22. März 2000, 97/13/0173, vom 24. März 1998, 97/14/0118, vom 28. Jänner 1998, 95/13/0069, Slg. NF Nr. 7.247/F, vom 6. April 1995, 93/15/0060, und vom 27. April 1994, 92/13/0011, 94/13/0094). Einen Sachverhalt, der für den Beschwerdefall eine andere Beurteilung gebieten würde, hat die beschwerdeführende Partei nicht vorgetragen.

Den von der Beschwerdeführerin im Berufungsverfahren vorgelegten Urkunden fehlte, wie dies die belangte Behörde zutreffend erkannt hat, für das von der Beschwerdeführerin mit ihren Berufungen verfolgte Anliegen tatsächlich jegliche Aussagekraft. Die Bestätigung der X-Bank, dass "für" die beschwerdeführende Gesellschaft ein Sparbuch mit einem bestimmten Einlagestand zur Besicherung des Betriebsmittelrahmens hinterlegt worden sei, beweist keine Tatsache, die dem Rechtsstandpunkt der Beschwerdeführerin im vorliegenden Streit hätte nützen können. Die zum Zweck der Besicherung des Betriebsmittelkredites erfolgte Übergabe eines Sparbuches an die Bank beweist nämlich nicht, aus welchen Quellen dieses Sparbuch gespeist worden war, und beweist ebenso nicht, wem das aus ihm erfließende Forderungsrecht gegen die Bank zugestanden war. Die in der Bankbestätigung gewählte Formulierung, dass dieses Sparbuch "für" die beschwerdeführende Gesellschaft hinterlegt worden sei, indizierte geradezu das Gegenteil der Beschwerdebehauptung einer Zurechnung des - aus welchen Quellen immer gespeisten - Sparbuches an die Beschwerdeführerin, welche dieses Sparbuch ja ansonsten selbst hätte erlegen können. Auch die von der Beschwerdeführerin selbst verfertigten und mit dem 31. Dezember 1998 datierten Urkunden ("Quittung" und Kasseneingangsbeleg) waren nicht geeignet, ihren Prozessstandpunkt zu stützen. Auch diese Urkunden lieferten nämlich keine Information über die Mittel, aus denen das behauptete Darlehen zuvor geleistet worden war, sodass sie den nach dem gewöhnlichen wirtschaftlichen Verlauf zu erwartenden Zufluss der nicht ins Rechenwerk der Gesellschaft aufgenommenen Erträge an den Gesellschafter-Geschäftsführer nicht widerlegen konnten. Weshalb die genannten Urkunden sogar hätten beweisen können, dass außer den vorgefundenen Geschäftsfällen keine weiteren Geschäftsfälle ins Rechenwerk nicht aufgenommen worden seien, wie die Beschwerdeführerin auch vor dem Verwaltungsgerichtshof noch vorträgt, bleibt gänzlich unerfindlich.

Die Vernehmung der in Spanien wohnhaften Darlehensnehmerin hatte die Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren nicht beantragt.

Die Beschwerden erwiesen sich somit als unbegründet und waren deshalb gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 21. September 2005

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2005:2001130261.X00

Im RIS seit

20.10.2005

Zuletzt aktualisiert am

19.09.2017

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at