

TE Vwgh Erkenntnis 2005/6/30 2001/15/0081

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 30.06.2005

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1988 §4 Abs1;

KStG 1988 §7 Abs2;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Vizepräsident Dr. W. Pesendorfer und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers MMag. Twardosz, LL.M., über die Beschwerde der M GmbH in P, vertreten durch Kosch & Partner, Rechtsanwälte in 2700 Wiener Neustadt, Hauptplatz 31, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat VIIa) vom 15. März 2001, GZ. RV/507-17/18/99, betreffend u.a. Umsatzsteuer für die Jahre 1993 bis 1995 sowie Körperschaftsteuer für die Jahre 1994 und 1996, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 381,90 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Den Betriebsgegenstand der mit Gesellschaftsvertrag vom 6. Oktober 1992 gegründeten beschwerdeführenden GmbH bildete der Handel mit Waren aller Art sowie die Verwaltung und Verwertung von Liegenschaften.

Im Bericht über das Ergebnis einer über die Jahre 1993 bis 1995 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung vom 31. März 1998 wird unter Tz. 14 betreffend Umsatzsteuer 1993 bis 1995 ausgeführt, die I. GmbH, an der O.L. zu 100 % beteiligt gewesen und gleichzeitig die Funktion des Geschäftsführers ausgeübt habe, habe am 5. April 1989 eine Liegenschaft in P., L.- Straße 44, erworben. Nach Teilung dieses Grundstückes sei am 22. März 1991 eine Parzelle an M.G. verkauft worden. Die restliche Grundstücksfläche im Ausmaß von 852 m² sei am 23. Oktober 1992 an die Beschwerdeführerin veräußert worden, bei der "nunmehr" M.L., die Ehefrau des O.L., zu 100 % beteiligt sei und die Geschäftsführung innehabe. In der Folge sei von der Beschwerdeführerin eine Villa mit einer Gesamtnutzfläche von 377,70 m² errichtet worden. Bauführer sei die mittlerweile in Konkurs gegangene E. GmbH gewesen, wobei die Bauabwicklung durch die I. GmbH erfolgt sei (auf Grund beschlagnahmter Unterlagen der Wirtschaftspolizei habe

festgestellt werden können, dass rd. 2/3 offiziell mit Rechnungen fakturiert worden seien, während 1/3 auf Schwarzarbeit entfielen). Nach einer Aussage eines ehemaligen Geschäftsführers der E. GmbH sei O.L. auch stiller Beteiligter der E. GmbH gewesen.

"Aufgrund dieser Gestaltungsform" seien bislang Vorsteuerbeträge in Höhe von 3.808.764 S in den Jahren 1993 bis 1996 geltend gemacht und rückgezahlt worden. Der letzte abgegebene Rechnungsabschluss zum 31. Dezember 1995 weise einen unbereinigten Bilanzverlust in Höhe von 1.983.507,66 S aus. In den Erlösen seien die Mietbeträge sowie eine uneinbringliche Schadenersatzforderung an die E. GmbH - das Gebäude sei nicht den örtlichen Bebauungsvorschriften entsprechend errichtet worden - enthalten. Die Aufwendungen beinhalteten die auf die Herstellungskosten entfallende Anlagenabschreibung, Investitionsfreibeträge, Finanzierungskosten und sämtliche mit der Erhaltung eines Einfamilienhauses verbundenen Kosten.

Aus diversen Anzeigen und dem Meldeamt gehe hervor, dass die Familie L. in P., L.-Straße 44, ihren ordentlichen Wohnsitz begründet habe. Nach Ansicht des Prüfers erscheine es "äußerst dubios", dass die Beschwerdeführerin eine Liegenschaft im "teuersten Viertel" des Wohnbezirkes erwerbe, darauf ein Gebäude mit Gesamterrichtungskosten im Ausmaß von 10 Mio. S herstellen lasse und zusätzlich die gesamte Einrichtung finanziere, die zudem von der I. GmbH fakturiert worden sei und bei der es auch keinen Nachweis über die Herkunft der Wirtschaftsgüter gebe. Insgesamt seien von der Beschwerdeführerin für das Grundstück 4,2 Mio. S, für das Gebäude 10 Mio. S und für die Einrichtungsgegenstände 3,6 S aufgewendet worden. Die Errichtung einer Villa mit einem Wert von rd. 20 Mio. S, die auf Grund ihrer Nutzung ausschließlich dem notwendigen Privatvermögen der Familie L. zuzurechnen sei, und für die "defakto keine Gegenleistung erbracht wurde, kann nicht als fremdübliche Vertragsform angesehen werden". Bei Wegdenken des abgabensparenden Effektes ergebe der von der üblichen Gestaltung abweichende Weg keinen Sinn. Die "völlig ungewöhnliche und unangemessene Rückvermietung" lasse ausschließlich die Absicht erkennen, dass im Wesentlichen durch die Geltendmachung von Vorsteuerbeträgen zusätzliche Barmittel hätten beschafft werden sollen. Derartige Umgehungsgeschäfte begründeten keine Unternehmereigenschaft und seien daher abgabenrechtlich bedeutungslos. Überdies habe die Beschwerdeführerin keine andere Geschäftstätigkeit ausgeübt, wodurch auch eine Beteiligung am allgemeinen Wirtschaftsleben nicht gegeben gewesen sei.

Zur "Gewinnermittlung 1993 - 1995" führte der Prüfer unter Tz. 18 aus, in Anlehnung an die unter Tz. 14 getroffenen Feststellungen seien sämtliche Erträge und Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Errichtung des Einfamilienhauses in P., L.- Straße 44, gestanden seien, "neutralisiert" worden. Alle Kosten, die normalerweise die Privatsphäre berührten, seien als verdeckte Gewinnausschüttung zu betrachten.

Gegen die auf der Grundlage des Prüfungsberichtes ergangenen Bescheide erhob die Beschwerdeführerin Berufung. Die Darstellung des Prüfers, wonach sich die Beschwerdeführerin lediglich mit dem Objekt L.-Straße 44 befasst habe, sei unrichtig, zumal sie auch mit Kaufvertrag vom 23. Oktober 1992 einen unausgebauten Dachboden erworben und in der Folge Aufwendungen zum Ausbau des Dachgeschosses getätigt habe. Zur Ausübung ihrer Tätigkeit habe die Beschwerdeführerin auch ein Büro angemietet. Es sei zwar richtig, dass M.G. einen Teil der Liegenschaft am 22. März 1991 erworben habe, auch ein Teil des von der Beschwerdeführerin gekauften Grundstückes sei allerdings an M.G. vermietet worden. Im Zusammenhang mit "Schwarzarbeit und Fakturierungen" sei festzuhalten, dass seitens der Beschwerdeführerin keinerlei Schwarzzahlungen geleistet worden seien. Auch gebe es keinerlei stille Beteiligungen an der E. GmbH. Dazu würden die Einvernahmen von Ing. Z. und O.L. beantragt, sowie ein Schreiben der E. GmbH vom 15. April 1998 vorgelegt, wonach sämtliche erbrachten Leistungen gegenüber der Beschwerdeführerin ordnungsgemäß abgerechnet worden seien.

Die Mietvorschreibung für das Objekt L.-Straße 44 sei erst ab der Fertigstellung, die im Juni 1995 erfolgt sei, vorgenommen und der G. Immobilien GmbH in Rechnung gestellt worden. Die Feststellung der Prüfung, wonach die Monatsmiete für eine möblierte Villa mit dem Standort und der Ausstattung des Objektes L.-Straße nicht ortsüblich sei, entbehre jeder Grundlage (zu diesem Beweisthema werde die Einholung eines Sachverständigengutachtens aus dem Bereich des Immobilienwesens beantragt).

Nicht bewiesen sei weiters die Feststellung, wonach die Herkunft diverser Gegenstände ungeklärt sei. Im Zusammenhang mit den Gegenständen, die von der I. GmbH an die Beschwerdeführerin fakturiert worden seien, werde die Einvernahme des Geschäftsführers O.L. beantragt. Ab Mai 1995 würden 65.000 S an Miete in Rechnung gestellt, sodass auch die Feststellung im Prüfungsbericht, wonach de facto keine Gegenleistung erbracht worden sei,

jeder Grundlage entbehre. Die Zurechnung angeblich verdeckter Ausschüttungen an M.L. sei überdies schon deshalb nicht nachvollziehbar, weil diese im Prüfungszeitraum weder Gesellschafterin noch Geschäftsführerin der Beschwerdeführerin gewesen sei. Bei den als verdeckte Ausschüttung gewerteten Beträgen handle es sich um Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Liegenschaft bzw. Fertigstellung des Bauvorhabens angefallen seien, die jedoch keine Kosten der Privatsphäre darstellten. Insgesamt sei festzuhalten, dass bei sämtlichen Verträgen "die Kriterien eines Familienvertrages nicht vorliegen". Die Verträge hätten einen eindeutigen klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt. Sie seien unter Fremden abgeschlossen worden. Zudem hielten sie einem Fremdvergleich stand.

Zur Berufung gab der Betriebsprüfer eine Stellungnahme ab. Er führte aus, dass bei dem in der Berufung erwähnten Kaufvertrag eines "Dachbodens" die I. GmbH als Verkäuferin aufscheine und die angegebene Anmietung eines Büros von O.L. als Vermieter erfolgt sei (wobei der an die Beschwerdeführerin verrechnete Mietzins auch fremdunüblich niedrig gehalten sei). Lt. Aktenlage verfügten weder O.L. noch M.L. über ein entsprechendes Einkommen, um die für das Objekt P., L.-Straße 44, verrechneten Monatsmieten zu begleichen. Der Umstand, dass die Miete eigentlich der G. Immobilien GmbH in Rechnung gestellt werde, unterstreiche zusätzlich die Unüblichkeit dieser Vereinbarung. Obwohl O.L. an der Beschwerdeführerin keine Geschäftsanteile besitze, sei sein Mitwirken an dieser Firma "unübersehbar". Noch bevor der Gesellschaftsvertrag der Beschwerdeführerin abgeschlossen worden sei, habe die I. GmbH den Neubau des Einfamilienhauses mit Garage und straßenseitiger Einfriedung in P., L.-Straße 44, geplant, wobei sie bei der Einreichung des Bauplanes Bauwerber und Liegenschaftseigentümer gewesen sei. Das Ansuchen um Baubewilligung sei am 9. März 1992 eingereicht, die Baubewilligung am 10. November 1992 "über die Bauangelegenheit der I. GmbH" erteilt worden. Das nunmehr fertig gestellte Einfamilienhaus sei weitestgehend mit den Einreichunterlagen ident. Ein "Auswechslungsplan", weil einzelne Bestimmungen der Bauordnung nicht eingehalten worden seien, sei sogar lt. Aussage eines Geschäftsführers der E. GmbH von O.L. abgestempelt und unterfertigt worden. Auch sei bei sämtlichen Verhandlungen das Bauwerk betreffend ausschließlich O.L. der Ansprechpartner gewesen. Ein Polierplan betreffend den Dachstuhl vermerke das "Bauvorhaben L.", wobei auf diesem Konzept handschriftliche Vermerke des O.L. ersichtlich seien. In einer Wärmebedarfsberechnung sei die "Villa L." als Projekt angeführt. Die Buchungsvermerke einer an die Beschwerdeführerin gelegten Schlussrechnung für den Rohbau des Bauwerkes stammten ebenfalls von O.L. Aus Punkt XI des am 23. Oktober 1992 abgeschlossenen Kaufvertrages über die Liegenschaft L.-Straße 44 gehe hervor, dass hinsichtlich dieses Vorganges bereits am 19. Dezember 1991 Willenseinigung geherrscht habe, obwohl die Beschwerdeführerin erst ein Jahr später gegründet worden sei. Im Rahmen einer Zusatzvereinbarung zu diesem Kaufvertrag sei der Kaufpreis in Höhe von 4,1 Mio. S dahingehend berichtet worden, dass "die auf dieser Liegenschaft eingetragenen Verbindlichkeiten bereits vor dem Gründungszeitpunkt der (Beschwerdeführerin) getilgt wurden und der verbleibende Restbetrag durch den Mietvertrag über die Gartenbenützung des Hrn. M.G. aufgebracht wird, wobei diese Forderung an die I. GmbH gleichzeitig zediert wurde". Dieser Vertragsabschluss entspreche in Verbindung mit den Zahlungsmodalitäten keineswegs den im Wirtschaftsleben üblichen Usancen, weil die Beschwerdeführerin das Grundstück "de facto gratis" erhalten habe.

Von der der Beschwerdeführerin eingeräumten Möglichkeit zur Abgabe einer Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung machte die Beschwerdeführerin keinen Gebrauch.

Mit Schriftsatz vom 27. Februar 2001 legte die Beschwerdeführerin der belangten Behörde zur Vorbereitung der mündlichen Berufungsverhandlung ein in einem gerichtlichen Vorerhebungsverfahren gegen O.L. erstelltes Sachverständigengutachten vor, "aus dem sich ergibt, dass bei der Annahme der im Gutachten enthaltenen Prämissen hinsichtlich der berufungsgegenständlichen Abgaben (Ust.) sich lediglich eine Zeitverschiebung für den Vorsteuerabzug ergibt".

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung teilweise Folge, wobei sie die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1993 bis 1995 sowie Körperschaftsteuer 1994 und 1995 abänderte.

Im angefochtenen Bescheid führte die belangte Behörde im Wesentlichen aus, auf dem von der Beschwerdeführerin am 23. Oktober 1992 erworbenen Grundstück sei die Errichtung des bereits von der I. GmbH projektierten und genehmigten Einfamilienhauses erfolgt. Der Buchwert der Investitionen zum 31. Dezember 1995 habe sich auf einen Gesamtbetrag von rd. 16 Mio. S belaufen. Unter der Position Betriebs- und Geschäftsausstattung sei eine Aktivierung von Bildern, Einrichtungsgegenständen etc. erfolgt. Dabei sei auffallend, dass Betriebs- und Geschäftsausstattungsgegenstände in Höhe von rd. 3,8 Mio. S die I. GmbH als Lieferanten aufwiesen (enthalten seien

neben diversen Stilmöbeln, vielen Bildern, Spielsachen, technischen Ausrüstungen etc. auch Teppiche im Anschaffungswert von insgesamt rd. 2 Mio. S). Ab 1. Juli 1995 sei das Einfamilienhaus an die G. Immobilien GmbH um 45.500 S zuzüglich 10 % Mehrwertsteuer sowie 19.500 S zuzüglich 20 % Mehrwertsteuer an Betriebskosten monatlich vermietet worden. Ein schriftlicher Mietvertrag liege nicht vor. Aus dem Arbeitsbogen der Betriebsprüfung und aus dem Sachverständigengutachten im Gerichtsverfahren gehe hervor, dass die Miete von der G. Immobilien GmbH nicht laufend beglichen, sondern pauschale Zahlungen geleistet worden seien. Beispielsweise sei am 16. November 1995 von der G. Immobilien GmbH eine Bankbehebung von 585.000 S getätigt worden, die auf Grund der handschriftlichen Vermerke nicht mit der Dauer des Mietverhältnisses im Jahr 1995 übereingestimmt habe, sodass durch diese Zahlung zum 1. Jänner 1996 eine Verbindlichkeit der Beschwerdeführerin gegenüber der G. Immobilien GmbH bestanden habe, welche sich durch höhere Vorauszahlungen zum 1. Jänner 1997 auf 497.900 S erhöht habe. Da 1997 keine Vorauszahlungen geleistet worden seien, habe sich per 31. Dezember 1997 wiederum eine Forderung an die G. Immobilien GmbH in Höhe von 383.500 S ergeben. Nach Ansicht der belangten Behörde halte "die Anschaffung eines Grundstückes, die Errichtung und Ausstattung eines Einfamilienhauses mit Gesamtanschaffungskosten von rd. 17. Mio. S durch eine GmbH, die Vermietung an eine nahe stehende GmbH und Nutzung durch die an beiden Gesellschaften beteiligte M.L. sowie durch den Geschäftsführer der mietenden GmbH, O.L., keinesfalls einem Fremdvergleich stand". Dies werde auch dadurch unterstrichen, dass die Beschwerdeführerin keine andere erkennbare Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr - ausgenommen die Vermietung an M.G. - entfaltet habe (dennoch gehe die belangte Behörde aber - abweichend vom Standpunkt des Betriebsprüfers - davon aus, dass vor allem durch die Dauervermietung an M.G. die Unternehmereigenschaft der Beschwerdeführerin dem Grunde nach nicht in Abrede gestellt werden könne, weshalb sich eine weitere Auseinandersetzung mit dem Erwerb eines Dachbodens bzw. der Anmietung eines Büros erübrige). Ein weiteres Indiz für die mangelnde Fremdüblichkeit sei die Ausstattung des Einfamilienhauses mit persönlichen Gebrauchsgegenständen der Familie L., wie z.B. Bildern der Töchter, die im Anlagenverzeichnis unter Betriebs- und Geschäftsausstattung aufschienen. Aus dem Gesamtbild, wonach die I. GmbH bereits als Bauwerber aufgetreten bzw. O.L. als ständiger Ansprechpartner im Zuge der Bauausführung fungiert habe, ergebe sich, dass die strittige Villa im besonderen Maße auf die Vorstellungen der Familie L. zugeschnitten gewesen sei. Wegen der an beiden Gesellschaften bestehenden Beteiligung der M.L. (ab Juli 1995 zu 99 % an der Beschwerdeführerin und ab Februar 1995 zu 50 % an der G. Immobilien GmbH) und der "unübersehbaren Vorteilszuwendung" an die Familie L. könne auch die Zwischenschaltung einer weiteren Gesellschaft nichts an dem notwendigen Fremdvergleich ändern. Auch Hinweise in der mündlichen Berufungsverhandlung betreffend eine (zwischenzeitige) Vermietung an eine Firma A.M.K. seien nicht relevant, zumal aus allen Baubewilligungen und -plänen keine Nutzung als Bürogebäude hervorgehe. Das Objekt L.-Straße 44 werde immer als Einfamilienhaus bezeichnet, wobei aus der Anordnung der Räumlichkeiten lt. den im Arbeitsbogen vorliegenden Bauplänen ebenfalls eindeutig auf die Nutzungsabsicht als Einfamilienhaus zu schließen sei. Für die Errichtung von Büroräumlichkeiten hätten außerdem besondere Vorschriften bezüglich Arbeitnehmerschutz (Höhe der Räume etc.) eingehalten werden müssen. Der Umstand, dass M.L. erst ab 7. Juli 1995 an der Beschwerdeführerin beteiligt sei und die strittigen Anschaffungsvorgänge großteils vor diesem Zeitpunkt getätigt worden seien, sei nicht wesentlich, weil die Leistung "der Körperschaft in einem engen zeitlichen Zusammenhang mit der - sodann tatsächlich eintretenden - Begründung des Gesellschaftsverhältnisses steht". Nach Ansicht der belangten Behörde sei der Mietvertrag mit der G. Immobilien GmbH bloß vorgetäuscht worden, um den Eindruck zu erwecken, die Beschwerdeführerin habe eine wirtschaftlich relevante Tätigkeit entfaltet. Angesichts der Gestaltung des Mietverhältnisses - kein schriftlicher Mietvertrag, sowohl im zeitlichen Ablauf als auch der Höhe nach unregelmäßige Zahlungen - liege zweifellos keine einem Fremdvergleich standhaltende Gestaltung vor. Auch die seitens der Beschwerdeführerin nicht bestrittene Feststellung im vorgelegten Sachverständigengutachten, wonach die G. Immobilien GmbH die Villa ihrem Geschäftsführer O.L. als Dienstwohnung zur Verfügung gestellt habe, rundeten das Gesamtbild ab. Auf eine weitere unübliche, keinesfalls dem Fremdvergleich standhaltende Gestaltungsweise könne aus den Bilanzen geschlossen werden. So sei zum 31. Dezember 1994 eine Verbindlichkeit gegenüber der zum damaligen Zeitpunkt noch nicht beteiligten M.L. mit rd. 5 Mio. S ausgewiesen, die sich zum 31. Dezember 1995 auf rd. 6,2 Mio. S erhöht habe. Daraus könne entweder auf die Übernahme von Verbindlichkeiten durch M.L. oder auf die Bezahlung von Leistungen durch M.L. geschlossen werden. Da der einzige größere Aktivposten der Beschwerdeführerin aus dem bebauten Grundstück in der L.- Straße bestanden habe und eine diesbezügliche pfandrechtliche Sicherstellung zu Gunsten M.L. nicht bestanden habe, müsse aus dieser Verbindlichkeit auf eine beträchtliche private Mitveranlassung für die Errichtung

des streitgegenständlichen Einfamilienhauses geschlossen werden. Der vorliegende Sachverhalt sei auch unter dem Blickwinkel des § 21 BAO (wirtschaftliche Betrachtungsweise) und des § 22 BAO (Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts) zu beurteilen. Seit 1995 sei das Haus L.-Straße 44 Wohnsitz der Familie L., wobei in diesem Zusammenhang auffalle, dass der Beteiligungserwerb der M.L. an der Beschwerdeführerin beinahe zeitgleich mit dem meldeamtlich bestätigten Einzug in die Villa sei. Auch nach der - trotz Vorliegens eines rechtskräftigen Abbruchbescheides - erfolgten Veräußerung der Villa an die T. GmbH & Co KEG (alleiniger Geschäftsführer sowie 100 %iger Gesellschafter sei der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin gewesen) im Dezember 1998 um 11 Mio. S sei lt. Auskunft des Meldeamtes M.L. mit ihren beiden Töchtern weiterhin dort aufrecht gemeldet. Auch dies sei ein Indiz dafür, dass durch die gewählte Konstruktion missbräuchlich die sich daraus ergebenden steuerlichen Vorteile - Geltendmachung von Vorsteuern und dadurch Erlangung von Barmitteln - lukriert worden seien. Unterstrichen werde die von Anfang an beabsichtigte private Nutzung durch zusätzliche Hinweise in den Unterlagen, in denen etwa das "Bauvorhaben L." bzw. die "Villa L." genannt werde. Anzumerken sei in diesem Zusammenhang auch, dass die Ausführungen in der Stellungnahme des Betriebsprüfers zur Berufung - trotz sechsmaliger Fristverlängerungsansuchen - unwidersprochen geblieben seien. Die belangte Behörde komme daher insgesamt zu dem Ergebnis, dass das Einfamilienhaus kein Betriebsvermögen darstelle und der Anschaffungs- bzw. Herstellungsvorgang aus der einkunftsrelevanten Sphäre der Beschwerdeführerin auszuscheiden sowie der damit im Zusammenhang stehende Vorsteuerabzug nicht anzuerkennen sei. Auf die in der Berufung beantragten Zeugeneinvernahmen sowie auf die Einholung eines Sachverständigengutachtens habe wegen fehlender Entscheidungsrelevanz verzichtet werden können.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die Beschwerde, welche den angefochtenen Bescheid im Umfang der Umsatzsteuer 1993 bis 1995 sowie der Körperschaftsteuer 1994 und 1995 bekämpft, richtet sich gegen die Ausscheidung der Anschaffungs- und Herstellungsaufwendungen betreffend das Objekt L.-Straße 44 als "notwendiges Privatvermögen" der Familie L. aus der einkunftsrelevanten Sphäre der Beschwerdeführerin und gegen die rechtliche Beurteilung "als nicht zum Betriebsvermögen zugehörig" (diese unrichtige rechtliche Beurteilung habe zur Folge, dass "die Vorsteuerabzüge und die Investitionsfreibeträge aberkannt und entsprechende Körperschaftsteuerkorrekturen vorgenommen wurden"). Der von der belangten Behörde vorgenommene Fremdvergleich sei unzulässig und die von der belangten Behörde "in wirtschaftlicher Betrachtungsweise (§§ 21, 22 BAO) vorgenommene rechtliche Beurteilung ist nicht durch die wertungsfrei festgestellten Tatsachen begründbar".

Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist nach § 21 Abs. 1 BAO in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Gemäß § 22 Abs. 1 BAO kann durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden. Liegt ein Missbrauch vor, so sind nach § 22 Abs. 2 BAO die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

Durch § 7 Abs. 2 KStG 1988 werden u.a. die einkommensteuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung in den Bereich der Körperschaftsteuer übernommen. Daraus folgt, dass die Betriebsvermögenseigenschaft von Wirtschaftsgütern bei Körperschaftsteuersubjekten nach den gleichen Grundsätzen zu beurteilen ist wie bei Einkommensteuersubjekten (vgl. das hg. Erkenntnis vom 20. Juni 2000, 98/15/0169, Slg Nr. 7516/F).

Soweit die belangte Behörde bei ihrer Beweiswürdigung die in der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen herangezogen hat (vgl. dazu etwa das hg. Erkenntnis vom 23. Juni 1998, 97/14/0075), kann ihr entgegen dem Vorbringen in der Beschwerde kein Vorwurf gemacht werden. Eine auf einen mangelnden Interessengegensatz hindeutende gesellschaftliche und persönliche Verflechtung der Familie L. im Rahmen der im Beschwerdefall zu beurteilenden Gesamtgestaltung lag jedenfalls vor.

Auch wenn M.L. laut Firmenbuch erst ab 7. Juli 1995 mit 99 % an der Beschwerdeführerin beteiligt war, konnte diese im Wesentlichen ab dem Nutzungsbeginn des Hauses bestehende Beteiligung doch als wesentliches Indiz für die Zweifel am Vorliegen betrieblicher Erwägungen für die strittige Gebäudeerrichtung und Nutzungsüberlassung gewertet werden. Festzuhalten ist im diesem Zusammenhang, dass es sich bei dem weiteren (seit der Gründung im Jahr 1992) an der Beschwerdeführerin beteiligten Gesellschafter E.K., der von 20. Mai 1994 bis 7. Mai 1996 auch die

Geschäftsführung ausübte (Geschäftsführerin seit 7. Mai 1996 war im Übrigen M.L.), nach den Feststellungen im angefochtenen Bescheid (Angaben des O.L. in der mündlichen Berufungsverhandlung) um den Bruder der M.L. und somit um einen nahen Angehörigen handelte. An der G. Immobilien GmbH, die das Gebäude an M.L. weiter vermietete, war seit deren Gründung Anfang 1995 M.L. mit 50 % und ab 11. Juni 1999 mit 100 % beteiligt, wobei die Geschäftsführung dieser GmbH ständig in den Händen des O.L. lag. O.L. war es wiederum auch, der im Streitzeitraum als Alleingesellschafter und Geschäftsführer der I. GmbH fungierte, die das Grundstück L.-Straße 44 an die Beschwerdeführerin veräußert hatte, wobei O.L. zudem - insoweit in der Beschwerde auch unbestritten - maßgebend auf die Errichtung des Gebäudes einwirkte (lt. den Feststellungen im angefochtenen Bescheid habe es sich um ein von der I. GmbH projektiertes und genehmigtes Einfamilienhaus gehandelt).

Das Fehlen schriftlicher Mietverträge - sowohl im Verhältnis der Beschwerdeführerin zur G. Immobilien GmbH als auch der G. Immobilien GmbH zur M.L.- durfte die belangte Behörde zumindest als Indiz einer von Anfang an nicht fremdüblichen Leistungsbeziehung werten, woran auch der in der Beschwerde enthaltene Hinweis auf ein auch zwischen Fremden nicht ungewöhnliches Unterbleiben einer schriftlichen Vertragserrichtung zur Vermeidung von Gebühren nichts ändert. Die im angefochtenen Bescheid dargestellten Umstände des Unterbleibens laufender Mietzahlungen seitens der G. Immobilien GmbH mit der auch nicht klar zeitlich zuordenbaren Leistung von Pauschalzahlungen (die teils zu Verbindlichkeiten und Forderungen der Beschwerdeführerin führten) brachten ebenfalls das Fehlen eindeutiger, klarer und jeden Zweifel ausschließender Vereinbarungen zum Ausdruck.

Wenn in der Beschwerde geltend gemacht wird, es könne von einer Vorteilszuwendung an M.L. keine Rede sein, weil die an die G. Immobilien GmbH bezahlte Miete von 65.000 S angemessen sei, ist darauf hinzuweisen, dass im vorliegenden Streitfall nicht das Vorliegen verdeckter Ausschüttungen an die Gesellschafter (mit einer damit verbundenen Vorteilszuwendung) zu beurteilen ist. Im Übrigen ist zur Angemessenheit der verrechneten Miete anzumerken, dass der Sachverständige in dem von der Beschwerdeführerin vorgelegten Gerichtsgutachten zwar einen Mietbetrag von 65.000 S monatlich nicht als "auffallend niedriges Geld für die Nutzungsüberlassung" konstatierte, aber in der unentgeltlichen Nutzungsüberlassung (zusätzlich) der Einrichtungsgegenstände (im Anschaffungswert von rd. 2,5 bis 3, 6 Mio. S) die Voraussetzungen für das Vorliegen verdeckter Ausschüttungen an M.L. als erfüllt ansah.

Die belangte Behörde ging davon aus, dass das strittige Gebäude (in aktenkundigen Unterlagen etwa auch als "Villa L." bezeichnet) schon von den Bauplänen und der Bauabwicklung (bei der O.L. auch ständiger Ansprechpartner gewesen sei) her auf die von vornherein beabsichtigte Nutzung als Einfamilienhaus durch die Familie L. schließen ließ (für die in der mündlichen Berufungsverhandlung behauptete Errichtung von Büroräumlichkeiten hätten beispielsweise auch entsprechende bauliche Vorschriften betreffend Arbeitnehmerschutz eingehalten werden müssen). Unstrittig wurden auch die für eine Ausstattung als Einfamilienhaus dienenden - großteils von der I. GmbH erworbenen - Einrichtungsgegenstände (einschließlich Bilder der Töchter der Familie L.) im Anlagenverzeichnis der Beschwerdeführerin ausgewiesen. Warum dennoch das seit 1995 auch als Wohnsitz der Familie L. dienende Haus L.-Straße 44 einer Nutzung für Büro Zwecke hätte zugeführt werden sollen, stellt auch die Beschwerde nicht nachvollziehbar dar.

Auf eine "beträchtliche private Mitveranlassung für die Errichtung des streitgegenständlichen Einfamilienhauses" hat die belangte Behörde u.a. daraus geschlossen, dass seitens der Beschwerdeführerin in den Bilanzen zum 31. Dezember 1994 und 31. Dezember 1995 Verbindlichkeiten an M.L. von rd. 5 bzw. 6 Mio. S ausgewiesen gewesen seien, für die auch keine pfandrechtliche Sicherstellung bestanden habe. Das dazu erstattete Beschwerdevorbringen, wonach die Tatsache des Bestehens dieser Verbindlichkeit an sich "viele Möglichkeiten offen" lässt, "die nicht unbedingt eine Umgehungshandlung ergeben", zeigt keine Unschlüssigkeit der Beweiswürdigung der belangten Behörde auf, zumal "der Grund und das Zustandekommen der Verbindlichkeit" auch in der Beschwerde nicht näher erläutert werden.

Welche "Beweisanträge in der Berufung" mit Entscheidungsrelevanz die belangte Behörde hätte durchführen müssen, stellt die Beschwerde ebenfalls nicht dar.

Insgesamt vermag der Verwaltungsgerichtshof somit nicht zu erkennen, dass die Beschwerdeführerin durch den angefochtenen Bescheid, der sich jedenfalls schon im Grunde der Missbrauchsbestimmung des § 22 BAO als tragfähig begründet erweist, in ihren Rechten verletzt worden wäre. Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

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

Wien, am 30. Juni 2005

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2005:2001150081.X00

Im RIS seit

12.08.2005

Zuletzt aktualisiert am

17.05.2013

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at