jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2003/3/26 99/13/0108

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 26.03.2003

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

KStG 1988 §8 Abs2;

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden):99/13/0109

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 der Schriftführerin MMag. Ginthör, über die Beschwerde der M GmbH in W, vertreten durch Dr. Andreas Reischl, Rechtsanwalt in 5020 Salzburg, Dr. Franz-Rehrl-Platz 7, gegen die Bescheide der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland je vom 26. April 1999, 1. (Berufungssenat IV) zu Zlen. RV/238- 11/01/97 und RV/150-11/01/98, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 1989 - 1994 und Gewerbesteuer 1989 - 1993 sowie Sachbescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1989 - 1994, Gewerbesteuer für die Jahre 1989 - 1993 und Körperschaftssteuer für die Jahre 1989 - 1996, und 2. zu Zl. RV/239-11/01/97, betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für die Jahre 1989 - 1994, zu Recht erkannt:

Spruch

Der erstangefochtene Bescheid wird hinsichtlich der Sachbescheide für Körperschaft- und Gewerbesteuer der Jahre 1991 und 1993 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von 1.089,68 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die beschwerdeführende GmbH betreibt das Unternehmen der Gebäudeverwaltung und Realitätenvermittlung. Strittig ist im verwaltungsgerichtlichen Verfahren die steuerrechtliche Beurteilung der Nutzung einer Ferienwohnung (Eigentumswohnung) in Mondsee durch die Gesellschafter der Beschwerdeführerin als verdeckte Ausschüttungen im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988 sowie eine im erstangefochtenen Bescheid für das Jahr 1991 vorgenommene Korrektur der Einkünfte aus Gewerbebetrieb durch Hinzurechnung von Kapitalertragsteuer.

Zur im Jahr 1989 von der Beschwerdeführerin angeschafften Ferienwohnung wird im erstangefochtenen Bescheid

nach Wiedergabe des aus Anlass einer abgabenbehördlichen Prüfung durchgeführten Verwaltungsverfahrens ausgeführt, abgabenrechtlich gesehen liege keine betriebliche Veranlassung für die Nutzung dieser Eigentumswohnung durch die Gesellschafter und deren Angehörigen vor. Die Unüblichkeit trete klar zu Tage, wenn man berücksichtigte, dass ein "Ferienheim" im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 13 EStG geschaffen werden sollte und der Betrieb der Beschwerdeführerin lediglich eine Angestellte - außer den Gesellschaftern und deren Familienangehörigen - umfasse. Diese Angestellte (Frau G.) habe die Ferienwohnung im Zeitraum von 1989 bis 1996 niemals bewohnt. Diese Tatsache spreche gegen ein ernst zu nehmendes Angebot eines geldwerten Vorteils aus der Benutzung einer Ferienwohnung an Dienstnehmer. Es "wäre, insbesonders bei einer Verhältnislage des Betriebes der Bw. und zwar einem 2- Familienverband, der sich aus 4 Gesellschaftern und 2 Söhnen als Mitarbeiter zusammensetzt und einer einzigen fremden Angestellten, ein erhöhtes Erfordernis der schriftlichen Festlegung einer Wohnungsnutzung als Feriendomizil als unbedingte Voraussetzung anzusehen". Diesem Erfordernis einer nach außen zum Ausdruck kommenden Dokumentation eines deklarierten Feriendomizils, das den Dienstnehmern unentgeltlich zur Verfügung gestellt werde, sei nicht entsprochen worden. Da die Beschwerdeführerin von einer beabsichtigten geringen Substanzabnutzung der Wohnung wegen Wertanlage spreche, sei es auch zweifelhaft, ob der Angestellten Frau G. "mit ihren 2 kleinen Kindern" tatsächlich die Möglichkeit der Nutzung der Wohnung mit einer Einrichtung im Wert von 336.557 S zur Verfügung gestellt worden wäre. Es handle sich "gegenständlich" um eine Nutzung "des Feriendomizils Mondsee für Ferienzwecke der Gesellschafter und deren Söhne". Eine ausdrückliche (eindeutige) wechselseitige Vereinbarung über einen Vorteilsausgleich liege nicht vor. Auch wenn sich die belangte Behörde nicht der Beurteilung der Betriebsprüfung anschließe, wonach die Eigentumswohnung nicht dem Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin zuzurechnen sei, sei hinsichtlich der festzusetzenden Nutzungsentgelte der Tatbestand der verdeckten Ausschüttung an die Gesellschafter erfüllt. Die Nutzungsentgelte seien entsprechend einem Vorschlag der Beschwerdeführerin mit monatlich 3.859 S anzusetzen und für das ganze Jahr zu rechnen, weil die Wohnung den Gesellschaftern das ganze Jahr über - wenn auch nur fallweise bzw. tageweise genutzt - zur Verfügung gestanden sei. Da die Ferienwohnung erst ab Juni 1990 bewohnbar gewesen sei, sei hinsichtlich des Jahres 1989 und der Monate Jänner bis Mai 1990 kein Nutzungsentgelt anzusetzen (Nutzungsentgelt ab Juni 1990 bis 1996 jährlich 46.308 S brutto). Die vom Vertreter in der Berufungsverhandlung "kurz angesprochene Bezugshöhe hatte außer Betracht zu bleiben, weil die Benützung einer Ferienwohnung keinen üblichen Bezugsbestandteil bildet".

Mit dem erstangefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde auch der Berufung gegen die im Gefolge der abgabenbehördlichen Prüfung ergangenen Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer 1989 bis 1994 sowie Gewerbesteuer 1989 bis 1993 keine Folge. Aus den Abgabenerklärungen sowie den Bilanzen und Beilagen sei die ausschließliche Nutzung der Eigentumswohnung Mondsee nur durch Familienmitglieder der Gesellschafter nicht ersichtlich gewesen. Mangels Offenlegung dieser Tatsache stehe die Wiederaufnahme der Verfahren mit der Rechtslage im Einklang.

Vor der Darstellung der Steuerberechnungen im erstangefochtenen Bescheid wird von der belangten Behörde angemerkt, bei "Berechnung des Einkommens 1991 war die Kapitalertragsteuer von S 72.202,-- hinzuzurechnen, die in dieser Höhe zu einer Steuergutschrift führte". Diese Hinzurechnung bewirkte bei der Berechnung der Besteuerungsgrundlagen für das Jahr 1991 eine entsprechende Verminderung der für dieses Jahr errechneten negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb bzw. des Gewerbesteuerfehlbetrages. Für das Jahr 1993 resultierte daraus ein verminderter Verlustabzug bei der Körperschaftsteuer bzw. ein verminderter Abzug der Fehlbeträge bei der Gewerbesteuer.

Mit dem zweitangefochtenen Bescheid wurde entsprechend den im erstangefochtenen Bescheid festgestellten verdeckten Ausschüttungen die Haftung für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1990 bis 1994 ausgesprochen (für den Zeitraum 1989 wurde die erstinstanzliche Vorschreibung nicht aufrecht erhalten).

In der Beschwerde wird die "Hinzurechnung der Nutzung der Ferienwohnung in Mondsee als verdeckte Gewinnausschüttung in den Jahren 1990 bis 1996" und die "Hinzurechnung der Kapitalertragsteuer im Jahr 1991" bekämpft.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde und die dazu - nur zum erstangefochtenen Bescheid - erstattete Gegenschrift erwogen:

Verdeckte Ausschüttungen sind Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht

als Gewinnausschüttung erkennbaren Form außer der Dividende oder sonstigen offenen Gewinnverteilung unter welcher Bezeichnung auch immer gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 31. Juli 2002, 98/13/0011). Vereinbarungen zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern sind steuerlich nur dann anzuerkennen, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 13. Oktober 1999, 96/13/0113).

In der Beschwerde wird vorgebracht, eine private Nutzung von Wirtschaftsgütern, welche der Kapitalgesellschaft zuzurechnen sind, durch die angestellten Gesellschafter und Familienangehörigen könne nur dann eine verdeckte Ausschüttung darstellen, wenn insgesamt deren angemessene Entlohnung überschritten werde. Unter Darstellung der Bezüge der einzelnen Gesellschafter und Familienangehörigen gelangt die Beschwerdeführerin dabei zur Ansicht, eine auf diese Personen rechnerisch umgelegte "Gehaltserhöhung" der von der belangten Behörde angesetzten Jahresmiete von jährlich 46.308 S mit einem Betrag von 643,17 S monatlich könne insgesamt zu keiner unangemessen hohen Vergütung und damit auch zu keiner verdeckten Ausschüttung führen. In welcher Form die Bezüge den Angestellten zukämen, sei unbeachtlich. Somit könne dem Mitarbeiter bei jeder Betriebsgröße auch ein Feriendomizil zur Verfügung gestellt werden, es müssten nur die Bezüge insgesamt angemessen sein. Da die belangte Behörde dies nicht einmal anzweifle - sie meine nur, es sei unüblich, Mitarbeitern bei kleinen Unternehmen ein Feriendomizil zur Verfügung zu stellen -, sei der angefochtene Bescheid aus diesem Grund rechtswidrig.

Bei diesem Vorbringen übersieht die Beschwerdeführerin, dass eine Vorteilsgewährung in Form einer verdeckten Ausschüttung auch dann vorliegt, wenn die Kapitalgesellschaft einem Fremden den Vorteil neben einem ohnedies angemessenen Bezug nicht gewährt hätte (vgl. z.B. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 17. Februar 1993, 89/14/0248, und vom 8. März 1994, 91/14/0151, 0152). Eine unangemessene Entlohnung der "vier angestellten Gesellschafter und zwei angestellten Söhne" durch die in der Beschwerde dargestellten Bezüge (ohne Umlegung der strittigen Vorteilsgewährung) behauptet die Beschwerdeführerin nicht. Abgesehen davon, dass für eine zusätzliche Bezugsgewährung in Form der Nutzungsmöglichkeit der Ferienwohnung keine nach außen ausreichend zum Ausdruck kommenden, klaren und eindeutigen Vereinbarungen vorlagen, durfte die belangte Behörde zutreffend von einer fehlenden Fremdüblichkeit einer solchen Vorteilsgewährung ausgehen. Die Unüblichkeit, Mitarbeitern bei kleinen Unternehmen ein Feriendomizil zur Verfügung zu stellen, wird in der Beschwerde nicht angezweifelt. An einer solchen Unüblichkeit ändert sich auch dadurch nichts, dass der einzigen (familien)fremden Angestellten im Unternehmen der Beschwerdeführerin die Nutzungsmöglichkeit für die Wohnung - vergeblich - angeboten wurde. Wenn die belangte Behörde in Hinblick auf die kostspielige Ausstattung der Wohnung und die persönliche Situation von Frau G. (die im Rahmen einer im Abgabenverfahren zweiter Instanz erfolgten Zeugeneinvernahme ihr Desinteresse an der Wohnungsnutzung wegen ihrer Kinder und der persönlichen Bevorzugung von Auslandsreisen bekundete) die Ernsthaftigkeit dieses zudem nicht weiter dokumentierten Nutzungsangebotes in Zweifel zog, kann der belangten Behörde außerdem keine Unschlüssigkeit ihrer Beweiswürdigung zum Vorwurf gemacht werden.

Die Beschwerde zeigt damit in der Frage der Hinzurechnung der Nutzung der Ferienwohnung als verdeckte Ausschüttung in den Jahren 1990 bis 1996 keine Rechtswidrigkeit des erstangefochtenen Bescheides auf. Da es sich entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin um keine zu Unrecht "konstruierte" verdeckte Ausschüttung handelte, hatte es im Rahmen der Verfahrenswiederaufnahme im Sinne des § 303 Abs. 4 letzter Halbsatz BAO zu im Spruch anders lautenden Bescheiden zu kommen. Soweit die Beschwerdeführerin in ihrem Verbesserungsschriftsatz zur Beschwerde die Meinung vertritt, die Wiederaufnahme des Verfahrens beruhe auf der Aussage von Frau G., die keine neuen rechtlich relevanten Tatsachen ergeben habe, ist darauf hinzuweisen, dass laut den oben wiedergegebenen Ausführungen im erstangefochtenen Bescheid das Hervorkommen der Tatsache der Nutzung der Eigentumswohnung in Mondsee durch die Gesellschafter (und deren Angehörigen) selbst den Wiederaufnahmsgrund bildete.

Zur "Hinzurechnung der Kapitalertragsteuer im Jahr 1991" wird in der Beschwerde vorgebracht, diese sei zu Unrecht von der belangten Behörde bei der Steuerberechnung vorgenommen worden. Die Kapitalertragsteuer sei nämlich in der Bilanz nicht als Aufwand gebucht, sondern als Forderung unter "den Aktiven" eingestellt worden. Eine nicht gewinnwirksam verbuchte Kapitalertragsteuer könne in der Körperschaftsteuererklärung nicht wieder bei der

Berechnung des steuerlichen Gewinns hinzugerechnet werden. An Hand der Bilanz hätte die belangte Behörde ersehen müssen, dass im Aufwand kein entsprechender Posten aufscheine. Im Jahr 1993 sei der rechtswidrig verkürzte Verlustabzug beim Einkommen berücksichtigt worden.

Zu diesem Vorbringen ist festzuhalten, dass im erstangefochtenen Bescheid die angesprochene Hinzurechnung der Kapitalertragsteuer von 72.202 S allein mit dem Hinweis auf eine Steuergutschrift nicht nachvollziehbar begründet und der erstangefochtene Bescheid damit insoweit bereits deshalb mit einem Verfahrensmangel belastet ist. Die einem Bescheid fehlende Begründung kann in der Gegenschrift nicht nachgeholt werden. Wenn in der Gegenschrift davon die Rede ist, dass der Steuerberater im Rahmen eines Telefongespräches bekundet habe, dass die Hinzurechnung "schon stimmen würde", könnte damit außerdem der erstangefochtene Bescheid in diesem Punkt erst recht nicht tragfähig begründet werden.

Der erstangefochtene Bescheid war somit, soweit er über die Körperschaft- und Gewerbesteuer der Jahre 1991 und 1993 abspricht, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften nach § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG aufzuheben. Ansonsten war die Beschwerde insgesamt - zum zweitangefochtenen Bescheid enthält die Beschwerde kein eigenständiges Vorbringen - gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. II Nr. 501/2001.

Wien, am 26. März 2003

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2003:1999130108.X00

Im RIS seit

22.05.2003

Zuletzt aktualisiert am

22.06.2009

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at