jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2001/2/21 95/14/0007

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 21.02.2001

Index

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

Norm

BAO §303 Abs4;
EStG 1972 §23 Z2;
EStG 1972 §30;
EStG 1972 §4 Abs1;
EStG 1972 §5;
EStG 1972 §6 Z5;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers MMag. Urtz, über die Beschwerde der C GesmbH & Co KG in K, vertreten durch Dr. Peter Lechner, Rechtsanwalt in 6020 Innsbruck, Bürgerstraße 2, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol (Berufungssenat II) vom 16. November 1994, Zl. 30.884-3/93, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften für die Jahre 1985 bis 1987 sowie Einkünftefeststellung und Gewerbesteuer für die Jahre 1985 bis 1987, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen. Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in Höhe von S 4.565,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin ist eine Gesellschaft mbH & Co KG, an deren Vermögen nur der Kommanditist E.M. beteiligt ist. Einziger Komplementär der KG ist die C-GmbH, deren alleiniger Gesellschafter ebenfalls E.M. ist. Nach dem Gesellschaftsvertrag hat die C-GmbH als reine Arbeitsgesellschafterin die Geschäfte der KG zu führen. Laut ihren Angaben in den Abgabenerklärungen betrieb die beschwerdeführende KG in den Jahren 1985 und 1986 einen Handel mit Fertigteilhäusern und Wandelementen, sowie ab 1987 zusätzlich den Handel mit Grundstücken.

Anlässlich einer über den Zeitraum 1986 bis 1988 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung traf der Prüfer folgende, im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof relevante Feststellungen:

Tz. 19 des Betriebsprüfungsberichtes - Verrechnungskonto E.M. E.M. habe am 27. März 1986 von der A-GmbH

acht Wohneinheiten

der Anlage I-Straße erworben. Der Kaufpreis hiefür habe S 2,9 Mio. betragen. An die A-GmbH seien jedoch nur S 2,6 Mio. überwiesen worden. Am 11. August 1986 habe E.M. die Wohneinheiten an die Beschwerdeführerin um S 3,150.000,-- veräußert.

Weiters habe E.M. am 30. Juni 1987 die von ihm im August 1979 um S 1,502.000,-- erworbene näher bezeichnete Liegenschaft (im Folgenden als Reitplatz bezeichnet) an die Beschwerdeführerin um S 5,868.000,-- verkauft. Der Weiterverkauf durch die Beschwerdeführerin sei am 9. Dezember 1987 um S 5,971.000,-- erfolgt.

Diese zivilrechtlich als Kauf bezeichneten Erwerbsvorgänge stellten steuerlich Einlagen des E.M. in das Betriebsvermögen der KG dar. Gemäß § 6 Z. 5 EStG 1972 seien Einlagen mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Zuführung, höchstens jedoch mit den seinerzeitigen Anschaffungskosten, anzusetzen. Der als Wareneinsatz behandelte Wert des Grundstückes I-Straße verringere sich daher von S 3,050.000,-- auf S 2,826.000,-- (das seien S 2,6 Mio. Zahlungen an die A-GmbH und S 226.000,-- Grunderwerbsteuer). Hinsichtlich des Reitplatzes verringere sich der Wareneinsatz von S 5,868.000,-- auf S 1,502.000,--.

Unter Tz. 21 des Betriebsprüfungsberichtes stellte der Prüfer zur "Rückstellung - Provisionen" Folgendes fest:

E.M. habe mit Vertrag vom 21. März 1978 mit der C-GmbH eine Provisionsvereinbarung für Vermittlungsleistungen in Zusammenhang mit der Errichtung von Fertighäusern getroffen. Die C-GmbH habe bis einschließlich 1979 Fertighäuser errichtet. Ab 1979 seien diese auf Rechnung und Risiko der beschwerdeführenden KG errichtet worden. Die C-GmbH sei danach nur mehr als Geschäftsführerin für die im Jahr 1979 neu gegründete KG tätig geworden. Dem Vertrag vom 21. März 1978, abgeschlossen auf fünf Jahre, komme ab 1979 keine Bedeutung mehr zu. Als Vertragspartner für Provisionszahlungen kämen danach nur die beschwerdeführende KG auf der einen Seite und E.M. auf der anderen Seite in Betracht. Darüber gebe es keine schriftliche Vereinbarung. Laut Auskunft des E.M. sei mündlich vereinbart worden, dass die Bedingungen des Vertrages vom 21. März 1978 unverändert Bestand haben sollten. Bis einschließlich 1984 seien die Provisionen von der KG ausbezahlt und von E.M. als Betriebseinnahmen des von ihm geführten Einzelunternehmens erklärt worden. Ab 1985 habe die KG an E.M. keine Provisionen mehr ausbezahlt. Sie habe diese auch nicht seinem Kapitalkonto gutgeschrieben, sondern unter der Bilanzposition "Rückstellungen" erfasst. Auf diese Weise habe die beschwerdeführende KG einen Aufwand geltend gemacht, der auf Seiten des E.M. infolge der von ihm vorgenommenen Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG unerfasst bleibe. Hinter dieser Vorgangsweise stecke "System". Auch bei einer weiteren Firma, von der E.M. Einkünfte (aus sonstiger selbständiger Arbeit als Geschäftsführer) beziehe, wende er dieselbe Vorgangsweise an. Die Geschäftsführerbezüge würden über Jahre rückgestellt und nach Belieben als vereinnahmt angesehen. Die Behandlung der Provisionsforderung bei der beschwerdeführenden KG sei nur damit zu erklären, dass E.M. "mittelbar 100 %-Eigentümer" der Gesellschaft sei. Im Vertrag vom 21. März 1978 sei der Zahlungsmodus noch klar festgelegt gewesen. An der Vertragspartnerin sei E.M. damals nicht beteiligt gewesen. Die ab 1985 eingeschlagene Vorgangsweise (weder Zahlung noch Buchung auf Verrechnung, keine Verzinsung) sei zwischen Fremden nicht denkbar. E.M. habe im Jahr 1986 S 327.000,--, im Jahr 1987 S 1,397.000,-- und im Jahr 1988 S 683.000,-- mehr seinem bei der KG geführten Privatkonto entnommen als er eingelegt habe. Statt diese Beträge als Privatentnahmen zu verbuchen, wäre eine Verrechnung mit den Provisionsforderungen "vordringlicher" gewesen. Die Provisionsaufwendungen (1986 S 315.700,-- und 1987 S 177.145,80) seien daher als Vergütungen im Sinne des § 23 Z. 2 EStG anzusehen und dem Gewinnanteil des E.M. hinzuzurechnen.

Das Finanzamt folgte der Auffassung des Betriebsprüfers, nahm die Verfahren betreffend Einkünftefeststellung (auch hinsichtlich des Jahres 1985, für das Provisionen an E.M. in Höhe von S 178,000,-- rückgestellt worden waren) wieder auf und erließ neue Sachbescheide.

Die Beschwerdeführerin erhob Berufung und führte dazu, soweit für das gegenständliche Verfahren noch von Bedeutung, im Wesentlichen Folgendes aus:

Die Abgabenbehörde verkenne, dass Anschaffungs- sowie Veräußerungsgeschäfte zwischen Gesellschaft und Gesellschafter außerhalb des Regelungsbereiches des § 23 Z. 2 EStG stünden. Im Kaufpreis könne nicht etwa eine Vergütung für die entgeltliche Überlassung eines Wirtschaftsgutes erblickt werden. Aus dem Gebot der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz ergebe sich, dass überall dort, wo das Steuerrecht keine abweichenden Regelungen vorsehe, handelsrechtliche Grundsätze zur Anwendung kämen. Entnahmen (Einlagen) seien nach Steuerrecht dort anzunehmen, wo ein außerbetriebliches Motiv für eine Betriebsvermögensverminderung bzw. -

erhöhung vorhanden sei. Leistungsbeziehungen außerhalb des Geltungsbereiches des § 23 Z. 2 EStG, die wie zwischen fremden Dritten abgewickelt würden, wären daher steuerlich in ihrer rechtlichen Erscheinungsform anzuerkennen. Die strittigen Grundstücke seien nicht zu geschäftsunüblichen Bedingungen veräußert worden, weshalb auch das Steuerrecht die zivilrechtliche Gestaltung anerkennen müsse.

Hinsichtlich der Vermittlungsprovisionen gehe die abgabenbehördliche Beurteilung an der wirtschaftlichen Entwicklung der Beschwerdeführerin vorbei. Bis zum Jahre 1984 sei das Unternehmen in der Lage gewesen, Umsätze zumindest in der Höhe der notwendigen Ausgaben (somit auch der Provisionen) zu erzielen. Im Jahre 1985 sei ein "Totaleinbruch (Verlust: S 1,880.308,76)" erfolgt. Ab diesem Zeitpunkt sei die Provision des E.M. "gefährdet" gewesen. Es sei nicht mehr sicher gewesen, ob die Provision in der angeführten Höhe überhaupt ausbezahlt werden könne. Es liege demnach ein betriebsbezogener Grund vor, die Provisionen nicht mehr laufend auszuzahlen. Auch in den Folgejahren 1986 bis 1988 hätten die Betriebsergebnisse der Beschwerdeführerin noch keine Klarheit erbracht, ob die Auszahlung der Provisionen überhaupt möglich sein werde. Die Provisionsaufwendungen stellten demnach Betriebsausgaben dar.

Für den Fall, dass dem Berufungsvorbringen hinsichtlich der Veräußerung des Reitplatzes dem Grunde nach keine Folge gegeben werde, sei jedenfalls zu beachten, dass die Liegenschaft in den Jahren 1981 bis 1983 E.M. als Betriebsgrundstück für seinen gewerblichen Bauernmöbelhandel gedient habe. Der Teilwert des Grundstückes habe sich zum Zeitpunkt seiner Entnahme in das Privatvermögen auf S 5 Millionen belaufen. Der vom Prüfer angesetzte Wert des Grundstückes sei demnach jedenfalls falsch.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 10. Oktober 1991 gab das Finanzamt der Berufung hinsichtlich der vor dem Verwaltungsgerichtshof strittigen Punkte keine Folge. Die Grundstücksgeschäfte seien aus näher dargestellten Gründen nicht fremdüblich abgewickelt worden. Der in der Berufung erwähnte Bauernmöbelhandel habe bestenfalls eine steuerlich unbeachtliche Liebhaberei dargestellt. Den im Jahr 1982 erzielten Erlösen von S 4.980,-- stünden Verluste des Jahres 1982 von S 141.402,-- und 1983 von S 10.538,-- gegenüber. Darüber hinaus stehe nicht einmal fest, dass der Bauernmöbelhandel vom Reitplatz aus betrieben worden sei. Selbst wenn man davon ausgehe, dass es sich bei dem geschilderten Umfang der Tätigkeit nicht um Liebhaberei gehandelt habe, sei im Hinblick auf das Verhältnis zwischen der Größe des Grundstückes (rund 3.000 m2) zum Umfang der ausgeübten Tätigkeit (S 4.980,-- Umsatz in drei Jahren) nichts gewonnen, da nicht angenommen werden könne, dass das gesamte Areal betriebsnotwendig gewesen sei. Dies könne allenfalls für einen untergeordneten Anteil der Fall gewesen sein. Darüber hinaus liege der Sinn der Einlagebewertung mit dem Entnahmeteilwert ehemals betrieblich genutzter Gegenstände darin, eine doppelte Besteuerung von Entnahmegewinnen zu vermeiden. Im Falle von Grundstücken treffe dies aber nur bei der Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG zu. Im vorliegenden Falle habe E.M. den Gewinn aus dem "Bauernmöbelhandel" gemäß § 4 Abs. 3 EStG ermittelt.

In ihrem Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz ergänzte die Beschwerdeführerin ihre Berufung hinsichtlich der Wiederaufnahme indem sie darauf hinwies, dass die Tatsache der Rückstellung der Provisionen an E.M. ab 1985 aus der beigelegten Bilanz und deren Anhang ersichtlich gewesen sei und daher keine neue Tatsache im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO darstellen könne. Hinsichtlich der Grundstücksgeschäfte unterliege die Abgabenbehörde einer Fehlbeurteilung, wenn sie den "Folgebuchungen" (gemeint ist die tatsächliche Abwicklung der Grundstücksgeschäfte) Bedeutung zumesse. Der Bauernmöbelhandel stelle keine Liebhaberei dar. Eine frühere Betriebsprüfung des E.M. habe nichts Gegenteiliges ergeben. Das Areal des Reitplatzes sei als Parkplatz des Bauernmöbelhandels in Aussicht genommen worden. Es könne daher keine Rede davon sei, dass lediglich ein untergeordneter Anteil am Grundstück betriebsnotwendig gewesen sei. Im Zeitpunkt der Eröffnung des Gewerbebetriebes im Jahr 1981 habe man nicht damit rechnen können, dass der Bauernhandel sich nicht zu einem lukrativen Geschäft entwickeln werde.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid gab auch die belangte Behörde der Berufung in den strittigen Punkten keine Folge. Zur Wiederaufnahme der Verfahren führte die belangte Behörde aus, den Abschlüssen der Jahre 1985 und 1987 sei lediglich zu entnehmen, dass eine Rückstellung "M. (Familienname des E.M.) - Provision" gebildet worden sei. Dass es sich dabei um den Alleingesellschafter gehandelt habe, sei mangels Angabe des Vornamens oder anderer Daten nicht erkennbar. Dem Jahresabschluss 1986 sei eine Aufgliederung der Rückstellungspositionen überhaupt nicht angeschlossen. Demnach habe die Abgabenbehörde bestenfalls vermuten können, dass es sich beim Gläubiger der Beträge um den Kommanditisten handeln könne. Von einer vollständigen Offenlegung des Sachverhaltes könne daher

schon im Hinblick auf die zu den Provisionsrückstellungen vom Prüfer getroffenen Feststellungen keine Rede sein.

Hinsichtlich der Grundstücksgeschäfte verwies die belangte Behörde zunächst auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Wertung von Leistungsbeziehungen zwischen Personengesellschaften und ihren Gesellschaftern bzw. deren Betrieben. Sachverhaltsbezogen traf die belangte Behörde die Feststellung, dass die Veräußerung der Grundstücke aus dem Privatvermögen des E.M. erfolgt sei.

Hinsichtlich des Grundstückes I-Straße stehe folgender Sachverhalt fest: Mit Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag vom 1. August 1986 (beidseits unterfertigt durch E.M.) habe die Beschwerdeführerin acht im außerbücherlichen Eigentum des Verkäufers E.M. stehende - zum Teil bereits vermietete - Wohneinheiten mit neun Garagen im Haus I-Straße erworben, welche von E.M. seinerseits mit Kaufvertrag vom 27. März 1986 von der A-GmbH erworben worden seien. Im Kaufvertrag werde unter Punkt IV festgehalten, dass E.M. bereits mit verschiedenen Interessenten Vereinbarungen für von ihm zukünftig abzuschließende Verkäufe von Wohnungen getroffen habe. In der Folge habe sich die Beschwerdeführerin verpflichtet, in diese Vereinbarungen anstelle des Verkäufers vollinhaltlich einzutreten. Die dabei zu erzielenden Überschüsse kämen in voller Höhe der Beschwerdeführerin zu, da sie mit Abschluss des Kaufvertrages auch das volle Risiko des Verkäufers betreffend dem Vertrag mit der A-GmbH übernommen habe. Fünf der acht angekauften Wohnungen seien den eingereichten Grunderwerbsteuererklärungen zufolge schon am 29. August 1986 um S 3,236.500,-- weiter veräußert worden.

Desgleichen am 31. Oktober bzw. 11. November 1986 insgesamt 7 Garagen um S 315.000,--. Die in diesem Zusammenhang erhaltenen Kaufpreise habe die Beschwerdeführerin am 30. Oktober 1986 an E.M. bzw. direkt an die A-GmbH mit einem Teilbetrag von S 1,670.861,78 weiter überwiesen. Die dem E.M. auf Grund des Kauf- und Wohnungseigentumsvertrages vom 27. März 1986 vorgeschriebene Grunderwerbsteuer sei seitens der beschwerdeführenden KG bereits am 16. Juni 1986 an das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern entrichtet worden. Eine der KG fremd gegenüberstehende Person hätte nicht bereits vor Abschluss des Kaufvertrages eine Teilzahlung erhalten. Auch bei der Überweisung vom 30. Oktober 1986 habe die KG nicht auf das zwischen ihr und dem E.M. bestehende Rechtsverhältnis, sondern auf das vorgelagerte Kaufgeschäft des E.M. mit der A-GmbH Bedacht genommen. Bei einer Veräußerung an die KG hätte eine fremde Person - anders als E.M. - von einer Besicherung nicht Abstand genommen. Aus dem gegenseitigen Naheverhältnis erkläre sich auch, dass E.M. bereits vor der Veräußerung an die beschwerdeführende KG mit verschiedenen Interessenten Vereinbarungen über Wohnungsverkäufe getroffen habe. Einem fremden Erwerber hätte E.M. nicht die Chance gegeben, mit bereits vorhandenen Interessenten Kaufverträge zu den genannten Konditionen abschließen zu können.

Hinsichtlich des Reitplatzes stellte die belangte Behörde fest, dass der Gesamtkaufpreis in Höhe von S 5,868.000,-- am 30. Juni 1987, dem Tag der beiderseitigen Unterfertigung des Kaufvertrages voll zur Zahlung fällig gewesen sei. Laut Punkt 1 des Kaufvertrages habe die Bezahlung eines Teilbetrages durch Kreditübernahme (Darlehen bei der R-Bank in Höhe von ca. S 1 Mio. und bei der Bausparkasse in Höhe von S 880.000,--) erfolgen sollen. Der verbliebene Restbetrag in Höhe von S 3,949.511,-- sei schon am 30. Juni 1987 als "Einlage - Verkauf Reitplatz" verbucht worden. Der Kredit der Bausparkasse sei gleich jenem bei der R-Bank zwar zunächst, d.h. am 30. Juni 1987, als Verbindlichkeit der Beschwerdeführerin behandelt worden. Zum 31. Dezember 1987 (Bilanzstichtag) sei aber auch diese Buchung (über S 878.481,54) auf Privat umgebucht worden. Die Beschwerdeführerin habe in der Folge mit Kaufvertrag vom 12. Dezember 1987 ihrerseits die Liegenschaft an die W-GmbH veräußert und vom Gesamtkaufpreis in Höhe von S 5,971.600,-- einen Teilbetrag von S 1,241.000,-- an E.M. überwiesen. Dieser Vorgang stehe im Widerspruch zu den Vereinbarungen im Kaufvertrag zwischen der Beschwerdeführerin und E.M. Aus den nach dem 30. Juni 1987 vorgenommenen Buchungen ergebe sich vielmehr, dass die Beschwerdeführerin letztlich die beiden Kredite nicht übernommen habe und von der Überweisung des Betrages von S 1,241.000,-- abgesehen der Restkaufpreis "gegen Privat ausgebucht" worden sei. Der Kaufvertrag vom 30. Juni 1987 sei daher keineswegs so abgeschlossen und abgewickelt worden wie zwischen Fremden. Die Ursache dieses Geschäftes liege auf Seiten des E.M. auch nicht in einem von ihm betriebenen Grundstückshandel. Die belangte Behörde teile aber auch nicht die Ansicht der Beschwerdeführerin, der Reitplatz sei ehemals Betriebsgrundstück des von E.M. betriebenen Bauernmöbelhandels gewesen. Ergänzend zu den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung wies die belangte Behörde darauf hin, die Antiquitäten seien zum Großteil aus dem Privatbesitz von N. erworben worden und hätten sich teilweise in einem äußerst desolaten Zustand befunden. Da sich N. bereit erklärt habe, die Gegenstände zu reparieren, habe man diese erworben. Infolge der Alkoholabhängigkeit des N. sei es jedoch tatsächlich nicht zur Renovierung der Gegenstände

gekommen. Der Erlös von S 4.980,-- brutto resultiere aus lediglich zwei Verkaufsgeschäften in den Monaten April bis Juni 1982. Für denselben Zeitraum wären Lohnaufwendungen von insgesamt S 6.231,56 angefallen. Wenn die Beschwerdeführerin vorbringe, der Bauernmöbelhandel sei anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung der Jahre 1981 bis 1983 als Einkunftsquelle "anerkannt" worden, sei dem entgegen zu halten, dass diese Frage nicht Gegenstand der Schlussbesprechung gewesen sei. Die Betriebsprüfung habe offensichtlich nicht erhoben, inwieweit der Möbelhandel tatsächlich vom Grundstück Reitplatz aus betrieben worden sei. Davon abgesehen sei eine Erfassung der stillen Reserven des (nackten) Grund und Bodens aber schon deshalb ausgeschlossen, weil der "Bauernmöbelhandel" jedenfalls nicht im Handelsregister eingetragen gewesen sei.

Hinsichtlich der Rückstellung für Provisionen des E.M. wies die belangte Behörde auf die Bestimmung des § 23 Z. 2 EStG hin. Die beschwerdeführende KG habe sich mit der Errichtung von Fertighäusern befasst und ihrem Kommanditisten für die Vermittlung der Errichtung solcher Bauten "Provisionen" zugesagt. Wegen ihres engen persönlichen, sachlichen wie wirtschaftlichen Zusammenhanges mit dem Unternehmensgegenstand der KG seien die Vermittlungsprovisionen als Tätigkeitsvergütungen im Sinne des § 23 Z. 2 leg. cit. anzusehen. E.M. habe seine Forderung auch nicht auf fremdübliche Art und Weise betrieben. Auch sei keine Besicherung der ausstehenden Provisionsforderungen erfolgt. Ein Betriebsfremder hätte sich mit bloßem "Bangen" nicht begnügt. Die "endgültige" Klärung der Provisionshöhe in den Jahren 1986 bis 1988 wäre unter Fremden auch keineswegs von einem bestimmten Ergebnis der laufenden Geschäftstätigkeit abhängig gewesen. Wenn E.M. zur Besorgung von Aufträgen der KG weiterhin (uneingeschränkt) zur Verfügung gestanden sei, lasse sich dies nur aus der Alleingesellschafterstellung des E.M. erklären.

Dagegen wendet sich die Beschwerde, über die der Verwaltungsgerichtshof erwogen hat:

1. Wiederaufnahme der Verfahren:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und b und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Eine auf neu hervorgekommene Tatsachen gestützte Wiederaufnahme des Verfahrens ist ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde in dem wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (vgl. für viele das hg. Erkenntnis vom 22. Februar 2000, 94/14/0129).

Nach ständiger Rechtsprechung ist es für die amtswegige Wiederaufnahme unmaßgeblich, ob die neuen Tatsachen im Erstverfahren verschuldet oder unverschuldet nicht berücksichtigt worden sind. Das bedeutet, dass auch ein behördliches Verschulden an der Nichtfeststellung der maßgebenden Tatsachen bzw. Beweismittel im Erstverfahren die Wiederaufnahme von Amts wegen nicht ausschließt (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung2, § 303, Tz 16, und die dort angeführte hg. Rechtsprechung).

Die Beschwerde macht geltend, angesichts des beträchtlichen Umfanges der rückgestellten Beträge (1987 S 1,360.534,75) sei es nicht glaubhaft, dass sich die Behörde "dieser Beträge nicht bewusst" gewesen sei. Die Finanzbehörde verlange oftmals bei geringfügigen Beträgen vom Steuerpflichtigen Belege. Daraus könne geschlossen werden, dass sich die Finanzbehörde im gegenständlichen Falle darüber im Klaren gewesen sei, um welche Art von Rückstellungen es sich gehandelt habe, andernfalls sie sich zweifelsohne sofort entsprechende Aufklärung verschafft hätte. Allein aus der Bezeichnung "M-Provision" sei unzweifelhaft auch für jeden Dritten erkennbar, dass es sich hiebei um den Kommanditisten handeln müsse. Die strittige Betriebsausgabe sei damit in einer konkreten Art und Weise der Abgabenbehörde bekannt gewesen.

Dieses Vorbringen ist nicht geeignet, eine Rechtswidrigkeit der Wiederaufnahmebescheide aufzuzeigen, räumt die Beschwerdeführerin doch selbst ein, lediglich aus dem Unterbleiben eines Vorhalteverfahrens zu schließen, der Abgabenbehörde sei der maßgebliche Sachverhalt bekannt gewesen. Die Bezeichnung der Provisionsaufwendungen mit jenem Familiennamen, den auch der Kommanditist trägt, mag wohl ein gewichtiger Hinweis dafür sein, dass es sich bei dem Provisionsempfänger um den Kommanditisten handeln könnte. Eine Tatsachenkenntnis ergibt sich daraus nicht. Abgesehen davon hätte eine für die zutreffende rechtliche Beurteilung notwendige Offenlegung des

Sachverhaltes nicht nur verlangt, den Kommanditisten als Provisionsempfänger bekannt zu geben, sondern - wie im Folgenden darzustellen sein wird - auch die näheren Umstände der Leistungserbringung, um es der Abgabenbehörde zu ermöglichen, die Leistungsbeziehungen zwischen der Beschwerdeführerin und ihrem Kommanditisten zutreffend zu beurteilen.

2. Grundstücksgeschäfte:

Insbesondere aus § 23 Z. 2 EStG 1972 leuchtet der Grundgedanke des Einkommensteuerrechtes hervor, dass Einzelunternehmer und Mitunternehmer bei der Gewinnermittlung eine gleichmäßige Behandlung erfahren sollen. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. das hg. Erkenntnis vom 4. Juli 1995, 91/14/0199, 0200) sind Leistungsbeziehungen zwischen dem Gesellschafter und der Personengesellschaft nur dann nicht gleich zu behandeln wie solche zwischen einem Einzelunternehmer und seinem Unternehmen, wenn der Gesellschafter die Leistungen aus einem eigenständigen Betrieb zu fremdüblichen Konditionen an die Personengesellschaft erbringt. Die Rechtsprechung fordert zudem für die steuerliche Anerkennung (als Leistung wie zwischen zwei fremden Unternehmen), dass zwischen den vom Gesellschafter erbrachten Leistungen und der von der Mitunternehmerschaft entfalteten Tätigkeiten kein enger sachlicher und wirtschaftlicher Zusammenhang besteht, wie dies etwa zwischen der Tätigkeit eines Erfinders und deren Auswertung durch eine Personengesellschaft, an welcher der Erfinder beteiligt ist, der Fall wäre (siehe nochmals das hg. Erkenntnis 91/14/0199, 0200).

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 30. Mai 1995, 92/13/0018, zum Ausdruck gebracht hat, beschränkt sich die oben erwähnte steuerliche Anerkennung von Leistungsbeziehungen zwischen einem Gesellschafter und der Personengesellschaft auf solche Leistungsbeziehungen, die zwischen dem Betrieb des Gesellschafters (nicht der Person des Gesellschafters) und der Personengesellschaft stattfinden (vgl. ebenso das hg. Erkenntnis vom 14. Dezember 2000, 95/15/0100).

Geht man von diesen Grundsätzen aus, so erweist sich die Beschwerde hinsichtlich der Grundstücksgeschäfte als nicht berechtigt. Entscheidungswesentlich ist, dass die Beschwerdeführerin der behördlichen Sachverhaltsannahme, sie habe die Grundstücke nicht im Rahmen eines selbständigen Grundstückshandels ihres Kommanditisten erworben, nicht entgegentritt. Es entspricht der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass Leistungsbeziehungen zwischen der Gesellschaft und dem außerbetrieblichen Bereich des Gesellschafters als Einlage bzw. Entnahme zu behandeln sind. Aus Sicht des Einkommensteuerrechtes leistet der Gesellschafter aus dem Privatvermögen in sein Betriebsvermögen. Es handelt sich dabei um die Zuführung eines Wirtschaftsgutes aus dem außerbetrieblichen Bereich; ein Vorgang, der nach § 4 Abs. 1 EStG 1972 als Einlage zu werten ist.

Was die Frage der Einlagenbewertung anlangt ist auf die Bestimmung des § 6 Z. 5 EStG 1972 hinzuweisen, wonach Einlagen mit dem Teilwert für den Zeitpunkt der Zuführung, höchstens jedoch mit den tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen sind. Im Wege der Gesetzesinterpretation ist anerkannt, dass Wirtschaftsgüter, die vor der Einbringung im Rahmen einer betrieblichen Tätigkeit zur Erzielung von Einkünften verwendet wurden, mit dem Entnahmeteilwert angesetzt werden dürfen. Dies gilt jedoch nicht für aus dem Anlagevermögen eines Steuerpflichtigen, der den Gewinn nicht nach § 5 leg.cit. ermittelt, entnommenen Grund und Boden, weil bei einer derartigen Entnahme die stille Reserve nicht erfasst werden kann; für den Grund und Boden sind daher höchstens die Anschaffungskosten anzusetzen (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG 1972, § 30, Tz. 12 und die dort angeführte hg. Judikatur). Da E.M. den Gewinn aus dem Bauernmöbelhandel unstrittig nicht nach § 5 leg.cit. ermittelt hat, ist das Beschwerdevorbringen zum Vorliegen einer Einkunftsquelle und von notwendigem Betriebsvermögen von vornherein nicht geeignet, die Bewertung des Grund und Bodens mit einem höheren Wert als den historischen Anschaffungskosten zu begründen.

3. Rückstellungen für Provisionen:

Gemäß § 23 Z. 2 EStG 1972 sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb auch die Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (wie insbesondere offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften), sowie die Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist anerkannt, dass die Bestimmung des § 23 Z. 2 EStG 1972 dann nicht anzuwenden ist, wenn ein Leistungsaustausch zwischen einer Personengesellschaft und dem Betrieb eines

Gesellschafters zu fremdüblichen Konditionen stattfindet. Eine fremdübliche Gestaltung der Leistungsbeziehung liegt im Beschwerdefall für den Streitzeitraum nicht vor: Die Beschwerdeführerin hat im Verwaltungsverfahren vorgebracht, die Bildung einer Rückstellung für die Provisionen ihres Gesellschafters sei deshalb erfolgt, weil es vom Geschäftserfolg der Beschwerdeführerin abhängig gewesen sei, ob dem Kommanditisten E.M. für seine Vermittlungstätigkeit die vereinbarte Provision gewährt werden würde. Wenn die belangte Behörde aus diesem Vorbringen geschlossen hat, die Leistungsbeziehung zwischen dem Kommanditisten und der Beschwerdeführerin halte einem Fremdvergleich nicht stand, kann dies nicht als rechtswidrig erkannt werden. Es trifft durchaus zu, dass auch ein fremder Gläubiger nur Erfolg versprechende Exekutionsmaßnahmen setzen würde. Im Beschwerdefall hat die belangte Behörde jedoch festgestellt, dass der Kommanditist E.M. im Streitzeitraum beträchtliche Privatentnahmen getätigt hat, woraus sich ergibt, dass die Gesellschaft über entsprechende Geldmittel verfügt hat. Auch aus dem Umstand, dass eine abgabenbehördliche Prüfung der Jahre 1981 bis 1983 die Leistungsbeziehung als fremdüblich anerkannt hat, ist für die Beschwerdeführerin nichts zu gewinnen. Abgesehen davon, dass der Grundsatz von Treu und Glauben die Abgabenbehörde nicht daran hindert, von einer als unrichtig erkannten Vorgangsweise abzugehen, lässt dieses Vorbringen außer Acht, dass gegenüber der Vorbetriebsprüfung eine wesentliche Sachverhaltsänderung eingetreten ist.

Die Beschwerde war daher insgesamt gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994.

Wien, am 21. Februar 2001

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2001:1995140007.X00

Im RIS seit

04.03.2002

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

© 2024 JUSLINE

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

www.jusline.at