

# TE Vwgh Erkenntnis 2000/9/26 98/13/0216

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 26.09.2000

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

BAO §162 Abs1;

BAO §162 Abs2;

BAO §162;

KStG 1966 §8 Abs1 impl;

KStG 1966 §8 Abs3;

KStG 1988 §38 Abs2;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Fellner, Dr. Hargassner, Mag. Heinzl und Dr. Fuchs als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Fössl, über die Beschwerde der H GesmbH i.L. in W, vertreten durch Dr. Rudolf Jirovec, Rechtsanwalt in Wien I, Bauernmarkt 24, gegen die Bescheide der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland je vom 24. März 1998, 1.) (Berufungssenat XI) zu GZ RV/117-06/07/97, betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer 1990 - 1992 sowie Umsatzsteuer 1992, und 2.) zu GZ RV/119-6/07/97, betreffend Kapitalertragsteuer 1990 bis 1992, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die angefochtenen Bescheide werden wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 15.000,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen. Das Kostenmehrbegehren wird abgewiesen.

## Begründung

Der Geschäftsanteil an der beschwerdeführenden GmbH, deren Betriebsgegenstand der Handel mit Waren aller Art, insbesondere mit Waren des Installations- und Heizungswesens war, stand im Alleineigentum des Erich M., der auch Geschäftsführer der GmbH war.

Bei einer abgabenbehördlichen Prüfung wurden zwei an die Martin M GmbH (Alleingesellschafter Martin M., Sohn des Erich M., Geschäftsführer Erich M.) gelegte Rechnungen je vom 30. Dezember 1992 vorgefunden. Die Rechnung Nr. 92.258 hatte die Kosten für ein Objekt H-Straße 341 über einen kompletten Neuausbau, insbesondere von Top 9/10/11/12, und den Neubau der Gassteigleitung zum Inhalt. Der Gesamtaufwand für die (im einzelnen aufgedienten) Jahre 1988 bis 1992 wurde in dieser Rechnung mit S 1,537.147,19 ermittelt, wozu "3 % Manipulation"

und 20 % Mehrwertsteuer gerechnet wurden, was einen Rechnungsbetrag von S 1,899.913,80 ergab. Mit der zweiten Rechnung Nr. 92.259 wurde über den 1989 bis 1992 erfolgten Aufwand für Umbau, Sanierung und diverse Fertigstellungsarbeiten am Objekt L.-Straße 50a, Rechnung gelegt. Der Gesamtaufwand für die genannten Jahre betrug danach S 358.132,50, wozu 3 % Manipulation und 20 % Mehrwertsteuer kamen. Der Rechnungsbetrag machte auf dieser Rechnung S 442.651,80 aus.

Im Prüfungsbericht wurde dazu ausgeführt, es habe weder eine Verzinsung des von der Beschwerdeführerin zur Verfügung gestellten Kapitals stattgefunden noch entsprächen die Manipulationskosten einer fremdüblichen Vorgangsweise. Die Prüfungsorgane behandelten die Zinsensersparnis hinsichtlich des zur Verfügung gestellten Kapitals, berechnet nach den zu den jeweiligen Bilanzstichtagen bestehenden Forderungen, mit einem Zinssatz von 8 % als verdeckte Ausschüttung.

Außerdem wurde im Prüfungsbericht ausgeführt, die Manipulationskosten würden "an Hand der vom statistischen Zentralamt errechneten Steigerung des Verbraucherpreisindex von 1988 bis 1992 mit 15,3 %" ermittelt. Die Differenzbeträge zu den ursprünglichen Erträgen würden inklusive der Umsatzsteuer als verdeckte Ausschüttung behandelt, da es sich um die Begünstigung einer nahestehenden Person (Sohn von Erich M) handle.

Rechnerisch wurden im Prüfungsbericht zu den einzelnen Bilanzstichtagen die (aus den beiden Rechnungen je vom 30. Dezember 1992 ersichtlichen) Forderungen um einen Zinsbetrag (im Bericht mit "Durchschnitt x 8 %" bezeichnet) erhöht. Mit diesen Rechenoperationen wurden Forderungen zum 31. Dezember 1992 in Höhe von S 1,890.730,22 (betreffend Objekt H-Straße 341) und S 415.179,92 (betreffend Objekt L.-Gasse 50a) ermittelt. Diese Beträge wurden sodann noch um die "Manipulationskosten" in Höhe von 15,3 % erhöht.

Weiters wurde im Prüfungsbericht ausgeführt, der geschäftsführende Gesellschafter habe laufend Beträge entnommen und über sein Verrechnungskonto verbucht. Es seien weder Kredit- oder Darlehensverträge abgeschlossen noch Rückzahlungsmodalitäten vereinbart worden. Zum Jahresende seien dem Verrechnungskonto jeweils wieder größere Beträge zugeführt worden, sodass Verbindlichkeiten an den Gesellschafter entstanden seien. Die Herkunft der zugeführten Beträge hätte nicht angegeben werden können. Soweit diese Entnahmen die Geschäftsführerbezüge überstiegen hatten, wurden sie von den Prüfungsorganen als verdeckte Gewinnausschüttungen behandelt.

Schließlich wurde im Prüfungsbericht festgestellt, dass an die "treuhändisch verwaltete Briefkastenfirma" E. Trading Est. mit dem Sitz in Liechtenstein 1990 Provisionszahlungen in Höhe von S 371.923,82, für 1991 von S 350.856,94 und für 1992 von S 487.102,93 als Betriebsausgaben abgesetzt worden waren. Der Gesellschafter sei mehrmals mündlich und schriftlich aufgefordert worden, gemäß § 162 BAO die tatsächlichen Eigentümer der Gesellschaft zu nennen. Die Provisionszahlungen wurden als verdeckte Gewinnausschüttungen an den Gesellschafter behandelt. Dem Prüfungsbericht war ein von der Großbetriebsprüfung Wien verfasstes Schriftstück vom 20. Dezember 1995 angeschlossen, wonach Verwaltungsrat der E. Trading Est. Guntram O. sei. Bei der Gesellschaft handle es sich mit größter Wahrscheinlichkeit um eine so genannte Sitzunternehmung ("Briefkastenfirma"). Die Gesellschaft habe seit 1985 keine Veröffentlichungen über die Eintragung im Handelsregister bzw Änderungen derselben in den amtlichen Publikationsorganen vorgenommen, wie dies für im Lande tatsächlich tätige Firmen vorgeschrieben sei. Es könne davon ausgegangen werden, dass sich die Gesellschaft am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr im Fürstentum Liechtenstein nicht beteilige. Die Gesellschaftsanschrift sei als so genanntes Massendomizil bekannt. Unter der von der Gesellschaft angegebenen Telefonnummer würden in den Telefonbüchern eine Vielzahl von Gesellschaften aufscheinen. Guntram O. sei - außer bei der E. Trading Est. - bei einer weiteren Gesellschaft Verwaltungsrat und Repräsentant. Bei drei weiteren Firmen sei er zeichnungsberechtigt.

Gegen die nach der Betriebsprüfung ergangenen Abgabenbescheide wurde Berufung erhoben. In einem die Berufung ergänzenden Schriftsatz vom 24. Oktober 1996 wurde zunächst beantragt, die für 1990 und 1991 angefallenen Provisionsaufwendungen zur Gänze und von den Provisionen für 1992 einen Betrag von S 81.598,47 anzuerkennen. An die E. Trading Est seien nur im Jahre 1992 Provisionen und zwar im Ausmaß von S 405.504,46 ausbezahlt worden. Es sei zwar im Zuge der Prüfung nie konkret über allenfalls nicht anzuerkennende Beträge gesprochen worden; es gehe jedoch aus den Prüfungsorganen vorgelegten Aufzeichnungen hervor, dass nur im Jahre 1992 Provisionen an E. Trading Est bezahlt worden seien. Diese Provisionsaufwendungen für 1992 in Höhe von S 405.504,46 seien für die Erlangung von Aufträgen zur Lieferung von Gasgeräten vorwiegend nach Ungarn bezahlt worden. Die Provision habe

rund 3 % des Verkaufswertes betragen. Die Begründung der Prüfungsorgane, die in die Gesellschaft von Erich M. eingelegten Beträge stammten aus den als Provisionsaufwand verrechneten Beträgen, sei als oberflächliche Auseinandersetzung mit den tatsächlichen Gegebenheiten zu qualifizieren.

Hinsichtlich der mit den beiden Ausgangsrechnungen vom 30. Dezember 1992 verrechneten Beträge wurde in der Berufung die Auffassung vertreten, bei einer unangemessen niedrigen Verrechnung der Leistungen sei lediglich eine handelsrechtliche Korrektur der Verrechnungspreise in beiden Gesellschaften vorzunehmen. Eine solche Korrektur führe zur Erhöhung des Gewinnes der einen Gesellschaft und zur Reduzierung des Gewinnes der empfangenden Körperschaft. Erst wenn die Leistungen verrechnungstechnisch die Ebene der Körperschaft verlassen würden, wäre die Möglichkeit einer verdeckten Gewinnausschüttung gegeben. Ein Fremdvergleich mit dem Baugewerbe könne nicht vorgenommen werden, weil die Beschwerdeführerin eine solche Tätigkeit nicht ausgeübt habe. Auf Grund der unbeabsichtigt langen Dauer dieser Adaptierungs- und Instandsetzungsarbeiten sei daher eine Weiterverrechnung unter dem Einkaufspreis im Einzelfall nicht auszuschließen. Es sei daher eine Verrechnung der Manipulationskosten auf Basis des Verbraucherpreisindex in Höhe von 15,3 % nicht gerechtfertigt. Tatsächlich seien keinerlei Manipulationskosten entstanden. Vielmehr seien etwaige Leistungen des Geschäftsführers Erich M. direkt mit dem bei der dortigen Gesellschaft bezogenen Gehalt abgegolten. Überdies sei es eine unrichtige Schlussfolgerung, dass der Aufschlag global von den gesamten, im Zeitraum von 1998 bis 1992 angefallenen Aufwendungen berechnet worden sei. Die Behörde habe nicht nur bei der angenommenen Verzinsung, sondern auch bei allen anderen Aufwendungen, also auch bei jenen des Jahres 1992, eine Wertsteigerung um 15,3 % angenommen.

Zur von den Prüfungsorganen vorgenommenen Verzinsung von 8 % wurde ausgeführt, sowohl die Martin M GmbH als auch Martin M. selbst hätten für die Kredite der Beschwerdeführerin Pfandrechte zur Verfügung gestellt. Der Vorteilsausgleich habe darin bestanden, dass für diese Übernahme der Sicherheiten eine Zinsenverrechnung gegenüber der Beschwerdeführerin zu unterbleiben hatte. Diese Leistungen stünden einander äquivalent gegenüber.

Hinsichtlich der Entnahmen wurde in der Berufung ausgeführt, bei dem Verrechnungskonto habe es sich um ein Kontokorrentkonto gehandelt. Zu keinem der Bilanzstichtage habe es eine Forderung der Beschwerdeführerin gegen den Gesellschafter gegeben. Der Gesellschafter habe im Prüfungszeitraum mehr eingelegt, als von ihm entnommen worden sei. Eine Kreditvereinbarung sei nicht in Betracht zu ziehen, weil kein Kreditverhältnis, das heißt eine durch einen längeren Zeitraum aushaftende Schuld gegenüber der Gesellschaft, vorgelegen gewesen sei.

In einer Stellungnahme der Prüfungsorgane vom Oktober 1996 wurde ausgeführt, Erich M. sei am 6. September 1995 und am 19. Oktober 1995 vergeblich aufgefordert worden, die Empfänger der Provisionen zu benennen und die zuzuordnenden Geschäftsfälle anzuführen. Auf einen weiteren Vorhalt vom 4. März 1996 sei in einer Eingabe vom 27. März 1996 ausgeführt worden, es handle sich dabei um umsatz- und auftragsabhängige Provisionszahlungen. Diese seien zur Erlangung von Aufträgen über Liefergeschäfte vorwiegend mit Ungarn notwendig gewesen. Zu den gleichzeitig vorgelegten Aufwandskonten wurde von den Prüfern angemerkt, dass es sich dabei lediglich um betragsmäßige Zusammenstellungen der Auslandsumsätze und der daraus abgeleiteten Provisionsaufwendungen gehandelt habe. Hieraus sei aber nicht ersichtlich gewesen, an wen die zugehörigen Provisionszahlungen geleistet worden seien. In einem Schriftsatz des Erich M. vom 26. März 1996 sei ausgeführt worden, die Provisionen seien nicht an Personen bezahlt worden, sondern an die rechnungslegende Firma E. (Trading Est). In einer Niederschrift vom 27. März 1996 sei von Erich M. bekanntgegeben worden, dass die Provision von DM 34,- pro Gasgerät über Auftrag des ungarischen Kunden an die "Liechtensteinische Briefkastenfirma" geleistet worden sei.

In der Stellungnahme vom 28. April 1997 wurde hinsichtlich des Verrechnungskontos auf die Niederschrift vom 27. März 1996 verwiesen, wobei Erich M. gesagt habe, er nehme das Geld heraus und bewahre es zu Hause auf, weil zu viel Geld in der Firma sei nicht gut. Aber am Jahresende oder wenn Geld gebraucht werde, lege er es wieder ein.

In einem Schriftsatz vom 3. September 1997 wurde ausgeführt, unter dem Provisionsaufwand für 1990 an E. Trading "Company" Vaduz seien vier A-Konto-Zahlungen mit insgesamt DM 54.700,-, also S 387.146,39 enthalten. Die restlichen drei Provisionsempfänger wurden in der Eingabe mit ihren (inländischen) Adressen bekanntgegeben. Auch die Empfänger der Provisionen für 1991 wurden namentlich genannt; lediglich der Empfänger eines Vertreters in Italien konnte nicht bekanntgegeben werden (Provision S 14.120,-). Auf den entsprechenden Konten seien auch unrichtigerweise Reisekosten und Spesenvergütungen in Höhe von S 77.016,71 verbucht worden. Die Empfänger der Provisionen für 1992 wurden gleichfalls angegeben, wobei ein Betrag von S 405.504,46 auf die E. Trading in Vaduz

entfallen sei. Die ordnungsgemäß geführten Konten samt der dazugehörigen Belegsammlung seien den Prüfungsorganen vorgelegt worden. Die nunmehrige Behauptung der Prüfungsorgane, es sei lediglich eine lückenhafte Buchhaltung vorgelegt worden, sei unrichtig. Weiters wurde von der Beschwerdeführerin ausgeführt, über die wahren Nutznießer bzw Organe der E. Trading könnten keine Angaben gemacht werden. Es sei zu vermuten, dass hinter diesem Unternehmen leitende Mitarbeiter der Firma Nikex in Ungarn stünden.

Wie im angeführten Schriftsatz weiter ausgeführt wird, habe die Beschwerdeführerin hinsichtlich der weiter verrechneten Instandsetzungsaufwendungen keinerlei eigene Tätigkeit entfaltet, weil die Arbeiten von den beauftragten Unternehmungen eigenverantwortlich durchgeführt worden seien.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Zu den geltend gemachten "Provisionen" wurde in der Begründung des angefochtenen Bescheides ausgeführt, durch die Nennung der E. Trading sei den Forderungen des § 162 BAO nach Bekanntgabe des Empfängers der abgesetzten Beträge nicht Genüge getan, weil die an diesem Liechtensteinischen Unternehmen tatsächlich Beteiligten nicht bekannt gegeben worden seien. Das Vorbringen hinsichtlich des Provisionsaufwandes sei widersprüchlich gewesen. Bei Eintritt eines Steuerpflichtigen in Geschäfte, die Beziehungen zu Liechtenstein, einer bekannten Steueroase, aufweisen, habe dieser dafür zu sorgen, dass er in der Lage sein werde, gegenüber den österreichischen Abgabenbehörden im Bedarfsfall diese Beziehungen vollständig aufzuhellen und zu dokumentieren. Es könne auf Grund einschlägiger Veröffentlichungen in der inländischen und internationalen Fach- und Tagespresse als notorisch gelten, dass ein erheblicher Teil der im Fürstentum Liechtenstein etablierten Gesellschaften vornehmlich dem Zweck der Erlangung von steuerlichen Vorteilen für in hochbesteuerten Ländern ansässige Steuerpflichtige diene. Da die Hintermänner der E. Trading nicht bekanntgegeben worden seien, könne der Provisionsaufwand nicht anerkannt werden. Zu einem der bekanntgegebenen Empfänger der Provisionen für 1991, der Firma Recan Trust in Lugano, wurde im angefochtenen Bescheid ausgeführt, eine Anfrage bei der "Auslandsprüfungsgruppe" habe ergeben, dass eine solche Firma zu den Stichtagen 1. Juli 1990, 1. August 1991 und 1. August 1992 nicht existiert habe.

Zur Verrechnung der Aufwendungen für die beiden Objekte H.-Straße 341 und L-Gasse 50a wurde von der belangten Behörde ausgeführt, grundbücherlicher Eigentümer dieser Liegenschaften sei Martin M., der Sohn des Gesellschafter-Geschäftsführers Erich M., der auch Geschäftsführer der Martin M. GmbH sei. Martin M. habe die beiden Objekte der Martin M. GmbH vermietet, die der Beschwerdeführerin den Auftrag zur Durchführung der Adaptierungsarbeiten gegeben habe. Der Aufschlag von 3 % "Manipulationskosten" entspreche nicht der Fremdüblichkeit. Der von den Prüfungsorganen angesetzte "Manipulationskostenzuschlag" in Höhe von 15,3 % sei auf der Grundlage des Verbraucherpreisindex ermittelt worden. Die Zinsen und dieser Manipulationskostenzuschlag würden den wirtschaftlichen Gegebenheiten entsprechen.

Hinsichtlich der am Verrechnungskonto des Gesellschafter-Geschäftsführers verbuchten "Privatentnahmen" wurde im angefochtenen Bescheid ausgeführt, es entspreche keineswegs einem üblichen Darlehensgeschäft zwischen Fremden, keine schriftlichen Vereinbarungen über Kreditrahmen, Zinsen, Fälligkeit, Rückzahlungstermin und Sicherheiten zu treffen. Sämtliche "Privatentnahmen" seien daher als verdeckte Ausschüttungen zu behandeln.

Die Verwaltungsgerichtshof hat über die nach Ablehnung ihrer Behandlung an ihn abgetretene Beschwerde (vgl. Beschluss des Verfassungsgerichtshofes vom 28. September 1998, B 962, 963/98) erwogen:

#### 1. Verrechnung von Umbau- und Sanierungsaufwand

Verdeckte Ausschüttungen im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988 sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilshaber, die das Einkommen der Körperschaft mindern und ihre Wurzel in der Anteilshaberschaft haben. Unter einem Anteilshaber ist dabei ein Gesellschafter oder eine Person mit einer gesellschafterähnlichen Stellung zu verstehen. Die Zuwendung eines Vorteils an einen Anteilshaber kann auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilshaber nahe stehende Person begünstigt wird.

Die Beschwerdeführerin wendet gegen das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung zunächst ein, dass die Verrechnung der in Rede stehenden Leistungen zwischen zwei Körperschaften erfolgt sei und eine möglicherweise unangemessen niedrige Verrechnung im Wege der Korrektur der Verrechnungspreise bei den Gesellschaften richtig zu stellen sei. Damit übersieht die Beschwerdeführerin aber, dass die genannten Leistungen der Martin M. GmbH und damit dem Alleingesellschafter dieser GmbH zu Gute gekommen sind. Durch diese Leistungen wurde also der Sohn

des Anteilsinhabers als diesem nahe stehende Person begünstigt. Die von der Beschwerdeführerin gemeinte Problematik der so genannten Verrechnungspreise stellte sich demgegenüber im Beschwerdefall schon deswegen nicht, weil die beiden GmbH in keiner Weise kapitalmäßig verflochten sind.

Im Übrigen wird von der Beschwerdeführerin im Ergebnis aber zu Recht gerügt, dass dem angefochtenen Bescheid eine "ordnungsgemäße Begründung" fehlt. So ist dem Bescheid nicht eindeutig zu entnehmen, worin nun die das Vermögen der Beschwerdeführerin beeinträchtigende Leistung an die M. GmbH gelegen war. Die belangte Behörde hat sich dabei insbesondere mit dem Vorbringen im Berufungsverfahren, wonach ein Vergleich mit dem Baugewerbe nicht vorgenommen werden könne, weil die Beschwerdeführerin eine solche Tätigkeit nicht ausübe und dass keine Manipulationskosten entstanden seien, nicht auseinandergesetzt. Nach dem Erhebungsergebnis könnte es sein, dass die Leistung der Beschwerdeführerin in Wahrheit in der Finanzierung der Bauarbeiten an den beiden oben genannten Objekten bestanden hat. Diesfalls wäre es zutreffend, die Zinsen für das von der Beschwerdeführerin eingesetzte Kapital als verdeckte Ausschüttung an eine dem Anteilsinhaber nahe stehende Person zu beurteilen. Allerdings ist aus dem Prüfungsbericht nicht erkennbar, von welcher Grundlage der Zinsbetrag berechnet worden ist.

Für die Zurechnung eines "Manipulationskostenzuschlages" in Höhe von 15,3 % haben die Abgabenbehörden auch keine Begründung geben können. Es ist nicht erkennbar, welche Leistungen die Beschwerdeführerin erbracht haben könnte, die durch den von den Prüfungsorganen angesetzten Betrag von S 289.281,72 abgegolten sein sollten. Überdies ist schlechthin unerfindlich, welcher logischer Zusammenhang zwischen einer Steigerung des Verbraucherpreisindex zwischen 1988 und 1992 um 15,3 % einerseits und einem (von den Abgabenbehörden unterstellten) Manipulationsaufwand andererseits bestehen könnte.

Mit der Beurteilung eines angenommenen Manipulationsaufwandes im bezeichneten Ausmaß hat die belangte Behörde die angefochtenen Bescheide aber mit einer inhaltlichen Rechtswidrigkeit belastet.

## 2. Provisionen

Die Abgabenbehörden sind davon ausgegangen, dass eine Bezeichnung der tatsächlichen Empfänger der abgesetzten Provisionszahlungen im Sinne des § 162 BAO nicht erfolgt ist. Sie vertraten dabei die Auffassung, die Beschwerdeführerin sei danach verpflichtet, die tatsächlich Beteiligten an der - zunächst als Empfängerin der Provisionszahlungen namhaft gemachten - E. Trading Est. bekanntzugeben. Mit dieser Auffassung ist die belangte Behörde im Recht. Die Abgabenbehörden konnten auf Grund der gepflogenen Erhebungen und nach den Erfahrungen des täglichen Lebens logisch nachvollziehbar davon ausgehen, dass es sich dabei um eine sich am wirtschaftlichen Verkehr des Fürstentums Liechtenstein nicht beteiligende "Briefkastenfirma" handelte. Mit der bloßen Nennung dieser Briefkastenfirma hat die Beschwerdeführerin ihrer Verpflichtung nach § 162 Abs. 1 BAO nicht Genüge getan (vgl. z.B. Ritz, BAO-Kommentar<sup>2</sup>, § 162, Rz 7, mwH).

Der im gegebenen Zusammenhang von der Beschwerdeführerin erhobene Vorwurf, die Abgabenbehörden hätten kein Ermittlungsverfahren durchgeführt, ist unzutreffend. Mit der Rüge, die belangte Behörde habe es unterlassen, den ihr bekannten Verwaltungsrat über die Eigentümer der Domizilgesellschaft zu befragen, verkennt die Beschwerdeführerin - die es im Übrigen unterlassen hat, im Verwaltungsverfahren einen entsprechenden konkreten Beweisantrag zu stellen - den Inhalt des § 162 BAO: Nicht die Behörde hat nachzuweisen, wer der Empfänger der Zahlungen ist; vielmehr hat der Steuerpflichtige den (tatsächlichen) Empfänger bekanntzugeben, widrigenfalls nach der zwingenden gesetzlichen Anordnung des Abs. 2 des § 162 BAO die Zahlungen nicht steuermindernd abzusetzen sind.

Zur Klarstellung ist dabei jedoch für das fortgesetzte Verfahren darauf zu verweisen, dass die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid jede Auseinandersetzung mit dem Inhalt der Eingabe vom 3. September 1997 unterlassen hat, in der (neben der E. Trading Est.) im Inland ansässige (natürliche) Personen als Empfänger von Provisionszahlungen bekanntgegeben wurden, aber auch behauptet wurde, dass unter den Provisionen (irrtümlich) Reisespesen abgerechnet worden seien. Mit diesem Begründungsmangel wurden Verfahrensvorschriften verletzt, bei deren Vermeidung die belangte Behörde zu einem anderen Bescheid hätte kommen können.

Hinsichtlich der mit dem zweitangefochtenen Bescheid vorgeschriebenen Kapitalertragsteuer hat die belangte Behörde demgegenüber nicht aufgezeigt, dass die Provisionen dem Gesellschafter oder einer ihm nahestehenden Person zugewendet worden sein könnten. Die Beurteilung von Beträgen, die im Grunde des § 162 BAO nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig sind, als verdeckte Ausschüttungen entspricht nicht dem Gesetz. Auch aus diesem Grund erweist sich somit der zweitangefochtene Bescheid als inhaltlich rechtswidrig.

### 3. Entnahmen des Gesellschafters

Die im Laufe der einzelnen Streitjahre vom Gesellschafter entnommenen und auf seinem Verrechnungskonto verbuchten Beträge wurden ebenfalls als Zuwendung eines Vorteils an den Gesellschafter im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988 angesehen. Dabei wurde bereits im Prüfungsbericht festgehalten, dass zum Jahresende jeweils Beträge in einem Ausmaß zugeführt wurden, dass der Gesellschafter eine Forderung an die Beschwerdeführerin habe. Im Berufungsverfahren stützte sich die Beschwerdeführerin insbesondere auf diese Tatsache der Einlagen des Gesellschafters auf dem Verrechnungskonto. Der Gesellschafter habe im gesamten Streitzeitraum mehr eingelegt, als er entnommen habe.

Im angefochtenen Bescheid wurde die Beurteilung der "Privatentnahmen" als verdeckte Ausschüttung allein damit begründet, dass Darlehensgeschäfte ohne klare Abmachungen über deren Inhalt nicht fremdüblich seien. Damit hat die belangte Behörde unter Beachtung des dargestellten Sachverhaltes aber nicht dargelegt, wodurch es bei dieser Vorgangsweise zu einer Verminderung des Einkommens der Beschwerdeführerin als einer Voraussetzung für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung hätte kommen können. Die Hingabe eines Darlehens an die Kapitalgesellschaft ist nämlich nur dann eine verdeckte Ausschüttung, wenn die Darlehensrückzahlung von vornherein nicht gewollt ist oder wenn schon bei der Zuzählung mit der Uneinbringlichkeit des Darlehens beim Gesellschafter zu rechnen ist (vgl das hg Erkenntnis vom 22. Oktober 1991, Zlen 91/14/0020, 0027). Im Beschwerdefall konnte aber im Hinblick auf den Umstand, dass der Gesellschafter die - unter welchem Titel und aus welchem Motiv auch immer - entnommenen Beträge spätestens zum Jahresende wieder rückgeführt bzw über die Entnahmen hinaus zusätzliche Mittel zugeführt hat, der Eintritt einer Minderung des Einkommens der Beschwerdeführerin jedenfalls ausgeschlossen werden. Da die belangte Behörde dies verkannt hat, hat sie auch diesbezüglich die angefochtenen Bescheide mit einer inhaltlichen Rechtswidrigkeit belastet.

Da die Aufhebung wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes einer Aufhebung infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften vorgeht, waren die angefochtenen Bescheide gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der VerordnungBGBl. Nr. 416/1994. In dem in dieser Verordnung festgesetzten pauschalierten Schriftsatzaufwand ist dabei die Umsatzsteuer bereits enthalten.

Wien, am 26. September 2000

#### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2000:1998130216.X00

#### **Im RIS seit**

15.01.2001

#### **Zuletzt aktualisiert am**

04.04.2014

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

© 2026 JUSLINE

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

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)