jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1998/5/28 96/15/0114

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 28.05.1998

Index

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

Norm

BAO §115 Abs1;
EStG 1972 §2 Abs3 Z4;
EStG 1972 §2;
EStG 1972 §25 Abs1 Z1;
EStG 1972 §27 Abs1 Z1;
EStG 1972 §4 Abs4;
KStG 1966 §8 Abs1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Pokorny und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Hajicek, über die Beschwerde des A, vertreten durch Dr. Paul Bachmann, Dr. Eva-Maria Bachmann und Dr. Christian Bachmann, Rechtsanwälte in 1010 Wien, Opernring 8, gegen den Bescheid der der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat IX) vom 2. April 1996, Zl. GA 6-95/5043/09, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren (Einkommensteuer 1986-1988) und Einkommensteuer 1986-1988, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von S 12.890,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die K-GmbH betreibt das Baumeistergewerbe. Das Finanzamt führte bei dieser GmbH für den Zeitraum 1986 bis 1988 eine Buch- und Betriebsprüfung durch. In diesem Zeitraum war der Beschwerdeführer weder Gesellschafter noch Geschäftsführer der GmbH. Unter Tz 19 des BP Berichtes vom 11. September 1992 wird ausgeführt, daß der Beschwerdeführer gegenüber der K-GmbH als Konsulent tätig gewesen sei und dafür im Jahr 1986 Bezüge (in Höhe von S 18.000,--) erhalten habe. Er habe auf sämtlichen Lieferscheinen und Zahlungsbelegen für die K-GmbH unterschrieben. Der Geschäftsführer und Mitgesellschafter Ing. D habe auf die kaufmännische Gebarung der K-GmbH nur wenig Einfluß gehabt. Dem Beschwerdeführer sei daher eine "machthabende Stellung" bei der Gesellschaft

zugekommen. Unter Tz 26 des BP-Berichtes wird ausgeführt, in Anbetracht nicht erfaßter Erlöse und mangelnder Ordnungsmäßigkeit der Buchführung seien die von der K-GmbH erklärten (bzw. im Zuge der Betriebsprüfung korrigierten) Umsätze im Schätzungswege um 10 % zu erhöhen. In Tz 39 und 53 des BP-Berichtes wird der Bruttobetrag dieser Umsatzzuschätzung der Jahre 1986 bis 1988 als verdeckte Gewinnausschüttung qualifiziert, die je zur Hälfte dem Beschwerdeführer und dem Gesellschafter-Geschäftsführer Ing. D zuzurechnen sei, wobei bei der K-GmbH Kapitalertragsteuer in Höhe von 25 % erhoben werden müsse.

Das Finanzamt erließ gegenüber dem Beschwerdeführer Bescheide vom 4. November 1992, mit welchen es die Einkommensteuerverfahren 1986 bis 1988 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufnahm und die Einkommensteuer in geänderter Höhe - unter Einbeziehung der genannten verdeckten Gewinnausschüttung als Einkünfte aus Kapitalvermögen (1986: S 385.837,--, 1987: S 2,637.408,--, 1988: S 696.923,--) und unter Einbeziehung gewerblicher Einkünfte von S 18.000,-- aus der Konsulententätigkeit im Jahr 1986 - festsetzte. In der Bescheidbegründung wird auf die Feststellungen bei der K-GmbH verwiesen.

Der Beschwerdeführer erhob Berufung gegen diese Bescheide. Es lägen keine neuen Tatsachen oder Beweismittel vor, die eine Wiederaufnahme der Verfahren rechtfertigten, weil die Feststellungen gegenüber der K-GmbH nicht rechtskräftig seien und überdies nicht mit einem Zufluß an den Beschwerdeführer verbunden seien. Gegen die Einkommensteuerbescheide werde eingewendet, daß es zu einem Zufluß verdeckter Gewinnausschüttungen an den Beschwerdeführer nicht gekommen sei, weshalb Einkünfte aus Kapitalvermögen nicht angesetzt werden dürften. Es werde auch die Höhe der verdeckten Gewinnausschüttungen bekämpft, zumal das Verfahren gegenüber der K-GmbH noch nicht rechtskräftig abgeschlossen sei.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab. Im Verfahren gegenüber dem Beschwerdeführer sei es nicht relevant, daß das Abgabenverfahren gegenüber der K-GmbH noch nicht rechtskräftig abgeschlossen sei. Die Zurechnung einer verdeckten Gewinnausschüttung an den Beschwerdeführer ergäbe sich schlüssig aus dem BP-Bericht (betreffend die abgabenbehördliche Prüfung bei der K-GmbH).

Der Beschwerdeführer stellte den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Ergänzend brachte er im wesentlichen vor, er sei an der K-GmbH weder unmittelbar noch mittelbar beteiligt gewesen. Von April 1985 bis April 1990 sei Ing. D alleiniger Geschäftsführer der K-GmbH gewesen. Gesellschafter seien Ing. D und dessen Gattin UD gewesen. Ing. D sei lediglich der "Wahlneffe" des Beschwerdeführers, darüber hinaus bestehe kein verwandtschaftliches Naheverhältnis. Es treffe nicht zu, daß dem Beschwerdeführer eine "machthabende Stellung" bei der K-GmbH zukomme. Als Konsulent habe er lediglich entsprechende Kundenkontakte hergestellt, es sei ihm aber keine Einwirkungsmöglichkeit auf die K-GmbH zugekommen. Der Sachverständige Dr. G sei in einem für das Landesgericht für Strafsachen Wien erstatteten Gutachten zu dem Ergebnis gelangt, daß die Zahlungsunfähigkeit der K-GmbH spätestens Ende 1988 eingetreten sei, und habe zur Frage der Verantwortlichkeit ausgeführt:

"Ing. D war demnach nicht nur aus handelsrechtlicher Sicht für die Geschäftsführung verantwortlich, sondern hat auch bis zum Zeitpunkt des Eintritts der Zahlungsunfähigkeit maßgeblich an der Willensbildung innerhalb der Gesellschaft mitgewirkt.

... Die Herbeiführung der Zahlungsunfähigkeit wird jedenfalls von Ing. D zu vertreten sein."

Die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung müsse von der Behörde exakt dargelegt werden; dies sei bislang unterlassen worden. Die Behörde habe weiters auch nicht dargetan, aus welchem Grund eine angenommene verdeckte Gewinnausschüttung im Verhältnis 1:1 zwischen Ing. D und dem Beschwerdeführer aufzuteilen sei. Das Ergebnis der Betriebsprüfung bei der K-GmbH sei nicht nachvollziehbar, zumal das Finanzamt offensichtlich Umsätze und Gewinne gleichgesetzt habe. Jedenfalls seien dem Beschwerdeführer die angesetzten verdeckten Gewinnausschüttungen nicht zugeflossen.

In einer weiteren Eingabe brachte der Beschwerdeführer vor, aus dem in der Berufung zitierten Gutachten des Dr. G gehe hervor, daß die K-GmbH bereits seit 1987 überschuldet sei und von 1987 bis 1990 jährlich Verluste in Höhe von mehreren Millionen Schilling erwirtschaftet habe.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Da "die Betriebsprüfung" aufgrund ihrer Erhebungen einen neuen Sachverhalt (verdeckte Gewinnausschüttungen) festgestellt habe, sei die Wiederaufnahme der Verfahren zu Recht erfolgt. In den Einkommensteuerbescheiden seien die

verdeckten Gewinnausschüttungen deshalb dem Beschwerdeführer zugerechnet worden, weil ihm eine "machthabende Stellung" bei der K-GmbH zugekommen sei. Entgegen dem Vorbringen des Beschwerdeführers gehe auch die belangte Behörde von einer derartigen Stellung aus. Dem Beschwerdeführer sei nämlich Vollmacht betreffend Inkasso und Auszahlungen hinsichtlich der Bauvorhaben der K-GmbH in Wien, R-Gasse sowie H-Straße, erteilt gewesen. Ing. D habe angegeben, daß die endgültige Form der Rechnungen betreffend diese beiden Bauvorhaben vom Beschwerdeführer betimmt worden sei. Ing. D habe auch angegeben, auf die kaufmännische Gebarung der K-GmbH nur wenig Einfluß gehabt zu haben. Der Beschwerdeführer habe Schecks und Lieferscheine (für die K-GmbH) eigenhändig unterzeichnet. Da er sohin unbestritten wesentlichen Einfluß ausgeübt habe, erscheine der belangten Behörde eine mindestens 50 %ige Zurechnung der verdeckten Gewinnausschüttung als angemessen. Das Argument des Beschwerdeführers, es mangle an einer gesetzlichen Grundlage, nach der er steuerlich in Anspruch genommen werden könnte, gehe ins Leere; das ergebe sich daraus, daß er - in einigen, im einzelnen beschriebenen Fällen - Lieferanten der K-GmbH angewiesen habe, bereits gestellte Rechnungen zu korrigieren und an bestimmte Kunden der K-GmbH zu richten. Die K-GmbH habe diverse Erlöse nicht erfaßt, ihre Buchführung sei nicht ordnungsgemäß. Vor diesem Hintergrund habe "die Betriebsprüfung" zu Recht eine Umsatzhinzuschätzung im Ausmaß von 10 % der erklärten (bzw. der aufgrund der Betriebsprüfung korrigierten) Umsätze vorgenommen. Folgerichtig seien diese Umsatzhinzuschätzungen um den Betrag der Umsatzsteuern zu erhöhen und mit dem Bruttobetrag je zur Hälfte dem Beschwerdeführer und Ing. D als verdeckte Gewinnauschüttungen zuzurechnen gewesen. Die Zurechnung an den Beschwerdeführer erfolge aufgrund seiner "machthabenden Stellung"; diese ergäbe sich auch daraus, daß - dies sei aus dem Gutachten des Dipl. Ing. H ersichtlich - Zahlungen von Mitteln des Fonds zur Errichtung von Startwohnungen vom Beschwerdeführer für die K-GmbH vereinnahmt worden seien. Der Beschwerdeführer habe in der mündlichen Berufungsverhandlung erklärt, er wäre seit 1980 ohne nennenswerte Einkünfte und Vermögen, sondern lebe von diversen kleinen Schwarzgeschäften und Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Hinsichtlich der bei der K-GmbH vorgenommenen Umsatzerhöhung von 10 % habe der Beschwerdeführer angegeben, daß dieser keine tatsächlichen Geschäfte zugrundelägen, weshalb aus der Umsatzerhöhung auch kein Geldfluß abgeleitet werden könne. Nach Ansicht der belangten Behörde könne die Umsatzzuschätzung allerdings sowohl auf das Fehlen von Kontoblättern als auch auf die Nichterfassung von Erlösen zu verbuchten Materialeinkäufen gestützt werden. Der Empfänger einer verdeckten Gewinnausschüttung müsse nicht notwendig ein Gesellschafter der ausschüttenden Gesellschaft sein. Es genüge die Möglichkeit eines mittelbaren aber entscheidenden Einflusses. Eine Gesellschaft könne auch in Verlustjahren verdeckte Gewinnausschüttungen tätigen, weshalb die im Gutachten des Dr. G ausgewiesene Verlustsituation der K-GmbH einer Gewinnausschüttung nicht entgegenstehe. Ein Fall der Steueramnestie nach § 4 Abs. 1 des Endbesteuerungsgesetzes liege nicht vor, weil der Beschwerdeführer am 17. Juli 1992 zur Schlußbesprechung vorgeladen worden sei.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erhobene Beschwerde.

Die belangte Behörde legte auszugsweise die Verwaltungsakten vor und beantragt in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 12. Juni 1990, 90/14/0054, ausgesprochen, daß eine (verdeckte) Gewinnausschüttung nicht notwendig an den Gesellschafter der ausschüttenden Gesellschaft gehen muß; in diesem Erkenntnis ist die Frage offen gelassen, wem in einem solchen Fall die verdeckte Gewinnausschüttung einkommensteuerlich zuzurechnen ist. Im hg. Erkenntnis vom 16. September 1986, 85/14/0163, ist zum Ausdruck gebracht, daß eine verdeckte Gewinnausschüttung grundsätzlich auch dann dem Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft zuzurechnen ist, wenn die von der Gesellschaft gewährten Vorteile nicht diesem, sondern einer ihm nahestehenden Person zufließen. Wie sich dies aus dem hg. Erkenntnis vom 19. April 1988, 87/14/0070, ergibt, liegt dieser Überlegung der Gedanke zugrunde, daß die Überlassung von Vorteilen, die sich aus der Gesellschafterstellung ergeben, an eine nahestehende Person beim Gesellschafter lediglich Einkommensverwendung darstellt, weshalb diese Überlegung nur Platz greifen könne, wenn sich überhaupt ein Vorteil des Gesellschafters aus der Gesellschafterstellung annehmen lasse. Ein solcher Vorteil könne beispielsweise nicht unterstellt werden, wenn der Geschäftsführer einer GmbH von vornherein für die eigene Tasche arbeite, wenn er also im Rahmen der GmbH eine Tätigkeit entfalte, die ausschließlich ihn und nicht die Gesellschaft bereichern soll.

Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung zählen gemäß § 27 Abs. 1 Z. 1 EStG 1972 zu den Einkünften aus Kapitalvermögen. Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes erfüllen (offene wie verdeckte) Gewinnausschüttungen diesen Steuertatbestand nur im Hinblick auf den Gesellschafter. Werden Gewinnausschüttungen aufgrund einer Entscheidung des Gesellschafters einem Dritten ausgezahlt, erfolgt die einkommensteuerliche Zurechnung an den Gesellschafter.

Wenn ein Dienstnehmer eine ihm durch das Dienstverhältnis gebotene Gelegenheiten nutzt, um sich zu bereichern, und solcherart Vorteile erzielt, liegen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor. Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zählen nämlich nicht nur die im Dienstvertrag vereinbarten Entgelte, sondern auch alle anderen Vorteile, zu denen auch solche gehören, auf die kein Rechtsanspruch besteht und die sich der Arbeitnehmer gegen den Willen des Arbeitgebers - etwa durch Veruntreuung oder Untreue - verschafft (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25. Februar 1997, 95/14/0112). Für andere Einkunftsarten gilt Entsprechendes.

Soweit sich ein Nichtgesellschafter - insbesondere aufgrund seiner Einflußmöglichkeit auf die Gesellschaft - gegen den Willen der Gesellschaft und zu deren Lasten widerrechtlich bereichert, liegen in der Regel Betriebsausgaben der Gesellschaft vor. Der zu aktivierende Rückforderungsanspruch der Gesellschaft gegenüber dem Nichtgesellschafter wirkt sich in diesem Zusammenhang allerdings aufwandsneutralisierend aus (vgl. das hg. Erkenntnis vom 20. Februar 1991, 86/13/0195). Im Ergebnis wird sohin durch solche Vorgänge der Gewinn der Gesellschaft - wie bei (verdeckten) Gewinnausschüttungen - nicht gemindert. Beim Bereicherten führt der Vorgang nicht zur Erfassung von Einkünften aus Anteilsrechten im Sinn des § 27 EStG. Ob und im Rahmen welcher Einkunftsart bei ihm eine einkommensteuerliche Erfassung erfolgt, ist von der von ihm entfalteten Tätigkeit abhängig. Verschaffte ihm beispielsweise eine nichtselbständige Tätigkeit die Möglichkeit zur Bereicherung, so ist der Vorteil im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu erfassen. Die einkommensteuerliche Erfassung des Vorteils bedarf aber jedenfalls der Feststellung, daß die Person, der der Vorteil zugekommen ist, eine einkommensteuerlich relevante Tätigkeit entfaltet hat und daß ein Zusammenhang zwischen dieser Tätigkeit und dem Vermögensvorteil besteht.

Im angefochtenen Bescheid wird in sachverhaltsmäßiger Hinsicht im wesentlichen festgestellt, der Umsatz der K-GmbH sei im Schätzungswege um 10 % zu erhöhen gewesen, der Beschwerdeführer habe als Konsulent der K-GmbH im Jahre 1986 ein Konsulentenhonorar von S 18.000,-- erzielt, er sei nicht Gesellschafter der K-GmbH gewesen, habe aber aufgrund seiner "machthabenden Stellung" Einfluß auf diese ausüben können und habe u.a. für sie Gelder vereinnahmt. Gemäß § 41 Abs. 1 VwGG hat der Verwaltungsgerichtshof den angefochtenen Bescheid aufgrund des von der belangten Behörde festgestellten Sachverhaltes auf seine Rechtmäßigkeit zu überprüfen. Ausgehend von diesem Sachverhalt erweist sich im Beschwerdefall die von der belangten Behörde vorgenommene Subsumtion unter § 27 Abs. 1 Z. 1 EStG 1972 als rechtsirrig, weil der Beschwerdeführer nicht über Anteilsrechte verfügt hat. Der von der belangten Behörde angenommene Sachverhalt reicht im übrigen auch nicht hin für den Ansatz von Einkünften gleicher Höhe in einer anderen Einkunftsart, zumal nicht erkennbar ist, durch welche konkreten Vorgänge dem Beschwerdeführer welche konkreten Vermögensvorteile zugekommen seien.

Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Die Durchführung einer mündlichen Verhandlung konnte aus den Gründen des § 39 Abs. 2 Z. 6 VwGG unterbleiben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1998:1996150114.X00

Im RIS seit

20.11.2000

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

© 2025 JUSLINE
JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.
www.jusline.at