

# TE Vwgh Erkenntnis 1996/7/10 95/15/0181

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 10.07.1996

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

BAO §115 Abs1;

BAO §167 Abs2;

BAO §22;

BAO §23;

BAO §260 Abs2;

BAO §261;

BAO §270;

EStG 1972 §20 Abs1;

EStG 1972 §27;

EStG 1972 §4 Abs4;

EStG 1972 §93;

EStG 1988 §20 Abs1;

EStG 1988 §27;

EStG 1988 §4 Abs4;

EStG 1988 §93;

KStG 1966 §8 Abs1;

KStG 1988 §8 Abs2;

## Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden): 95/15/0182 95/15/0183

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Pokorny und die Hofräte Dr. Wetzel, Dr. Steiner, Dr. Mizner und Dr. Zorn als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Hajicek, über die Beschwerde 1. der X. Ges. m.b.H., 2. des DA in G und 3. der IA in W, alle vertreten durch Dr. H, Rechtsanwalt in W, gegen die Bescheide (Berufungsentscheidungen) der FLD für Wien, NÖ und Bgld (Berufungssenat IX) vom 21. September 1995,

1. Zl. GA 6-95/5014/09, betreffend USt, KSt und GewSt 1988 bis 1990, Körperschaftssteuervorauszahlungen 1993 und Folgejahre sowie Kapitalertragsteuer 1988 bis 1990,

2. Zl. GA 6-95/5012/09, betreffend ESt 1988 bis 1990 und GewSt 1988 sowie 3. Zl. GA 6-95/5013/09, betreffend ESt 1988 bis 1990,

## **Spruch**

1. den Beschuß gefaßt:

Die Beschwerde wird, soweit sie den zweitangefochtenen Bescheid hinsichtlich Gewerbesteuer betrifft, zurückgewiesen.

2. zu Recht erkannt:

Der erstangefochte Bescheid wird, soweit er Kapitalertragsteuer betrifft, wegen Rechtswidrigkeit infolge Unzuständigkeit der belangten Behörde, soweit er Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer 1988 und 1989 betrifft, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben. Im übrigen wird die Beschwerde gegen den erstangefochtenen Bescheid als unbegründet abgewiesen.

Der zweitangefochte Bescheid wird, soweit er Einkommensteuer betrifft, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der drittangefochte Bescheid wird, soweit er Einkommensteuer 1988 und 1989 betrifft, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften, im übrigen wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Erstbeschwerdeführerin, dem Zweitbeschwerdeführer und der Drittbeschwerdeführerin Aufwendungen von je S 12.800,--, binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## **Begründung**

Die Erstbeschwerdeführerin, eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, betreibt den Handel mit Friseureinrichtungen. Ihr Geschäftsführer ist der Zweitbeschwerdeführer, der eine Stammeinlage im Ausmaß von 10 % des Stammkapitals hält. Die Drittbeschwerdeführerin hält an der Erstbeschwerdeführerin eine Stammeinlage im Ausmaß von 90 % des Stammkapitals.

Bei der Erstbeschwerdeführerin wurde für den Zeitraum 1988 bis 1990 eine Buch- und Betriebsprüfung durchgeführt. Die Prüferin traf die Feststellung, daß aufgrund der festgestellten Buchführungsmängel in allen Prüfungsjahren Sicherheitszuschläge (zum Umsatz und Gewinn) vorzunehmen seien (Tz. 19 und 22 des BP-Berichtes). Sie traf weiters die Feststellung, daß die Erstbeschwerdeführerin in den Jahren 1988 und 1989 an die Drittbeschwerdeführerin Zahlungen geleistet habe (1988:

S 125.000,-- zuzüglich USt.; 1989: S 300.000,--

zuzüglich USt.), und zwar für die Benutzung von Räumlichkeiten im Friseurbetrieb der Drittbeschwerdeführerin als Schauräume sowie für Büroarbeiten, Telefondienste und sonstige Hilfsdienste der Drittbeschwerdeführerin. Über diese Leistungen lägen keine Vereinbarungen vor, die nach außen ausreichend zum Ausdruck gekommen wären. Es gäbe lediglich Rechnungen, deren Beträge aber nicht einmal auf den laufend geführten Konten erfaßt worden seien, sondern erst im Jahresabschluß aufschienen. Die in den Rechnungen ausgewiesenen Leistungen seien derart unkonkret bezeichnet, daß sie den Nachweis eines inhaltlich eindeutigen Vertrages nicht ersetzen könnten. Die monatlichen Rechnungen würden jeweils ca. 100 Stunden diverse Dienstleistungen ausweisen, aber nicht aufzeigen, wie sich diese auf die einzelnen Dienste verteilten. Die monatlichen Rechnungen würden weiters den Betrag von S 5.000,-- für die Nutzung des Friseursalons der Drittbeschwerdeführerin als Schauraum ausweisen. Im Prüfungsverfahren sei vorgebracht worden, daß dieser Friseurbetrieb mit Friseureinrichtungsgegenständen beliefert worden sei und daher als Musterbetrieb den Kunden hätte gezeigt werden können. Nach Ansicht der Prüferin sei es nicht vorstellbar, daß ein Einrichtungsunternehmen einem Fremden für die möglichen kurzfristigen Besichtigungen, die nach dem Geschäftsumfang vielleicht einige wenige Male pro Jahr vorgekommen wären, einen monatlichen Betrag von S 5.000,-- bezahle. Die Zahlungen an die Ehegattin des Zweitbeschwerdeführers (d.i. die Drittbeschwerdeführerin) seien daher nicht als Aufwand anzuerkennen (Tz. 23 des BP-Berichtes), die geltend gemachten Vorsteuern seien nicht anzuerkennen. Die Erstbeschwerdeführerin habe im Jahr 1990 mit GF eine Vereinbarung geschlossen, in welcher sich Letzterer verpflichtet, sämtliche bei der Erstbeschwerdeführerin (insbesondere bei deren Kunden) anfallende Servicearbeiten und Gerätemontagen durchzuführen. Es sei ein monatliches Pauschalhonorar in Höhe von S 48.000,-- zuzüglich USt. vereinbart worden; sollte der monatliche Arbeitsaufwand 100 Stunden übersteigen, wäre für jede

zuzügliche Stunde der Betrag von S 300,-- zuzüglich USt. zu verrechnen. Nach den Feststellungen der Prüferin existierten keine Aufzeichnungen, aus denen der tatsächliche Arbeitsaufwand des GF ersichtlich sei oder hervorgehe, "wann, wer, in welchem Salon eine derartige Serviceleistung erbracht hat". Die Prüferin halte tatsächliche Leistungen des GF nicht für erwiesen, weshalb der geltend gemachte Aufwand von S 576.000,-- (zuzüglich USt.) nicht anerkannt werden könne (Tz. 24 des BP-Berichtes) und der entsprechende Vorsteuerabzug zu versagen sei. Die Prüferin stellte weiters fest, daß ein Pkw der Erstbeschwerdeführerin zum Teil vom Zweitbeschwerdeführer privat genutzt worden sei und daß für eine Kamera und einen Videorecorder der Erstbeschwerdeführerin eine betriebliche Nutzung nicht feststellbar sei (Tz. 25 und 26 des BP-Berichtes). Sie ging daher von verdeckten Gewinnausschüttungen in nachstehend dargestellter Höhe aus, wobei sie die Rückstellungen um die dargestellten Steuerbeträge erhöhte:

1988	1989	1990
------	------	------

Sicherheits-

zuschlag S 39.100,-- S 57.300,-- S 139.700,--

Zahlung an Dritt-

beschwerdeführerin S 125.000,-- S 300.000,-- -

Aufwand GF - - S 576.000,--

Videorecorder,

Kamera S 7.759,-- S 15.518,-- S 16.745,--

Pkw S 22.612,-- S 37.949,-- S 70.706,--

USt S 32.820,-- S 71.459,-- S 143.140,--

KESt S 56.823,-- S 160.726,-- S 315.399,--

verdeckte

Ausschüttung S 284.114,-- S 642.952,-- S 1.261.690,--

Das Finanzamt erließ gegenüber der Erstbeschwerdeführerin den Prüfungsfeststellungen entsprechende Bescheide betreffend Umsatzsteuer, Körperschaftssteuer und Gewerbesteuer 1988 bis 1990, Körperschaftssteuervorauszahlungen 1993 sowie Kapitalertragsteuer 1988 bis 1990. Die Erstbeschwerdeführerin berief gegen diese Bescheide.

Der Zweitbeschwerdeführer betrieb im Jahr 1988 als Einzelunternehmer einen Handel mit Friseureinrichtungen. Im Rahmen einer den Zeitraum 1988 bis 1990 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung traf die Prüferin diverse, dieses Einzelunternehmen betreffende Feststellungen. Unter Tz. 22 des den Zweitbeschwerdeführer betreffenden BP-Berichtes hält sie fest, daß ihm im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen verdeckte Gewinnausschüttungen aus der Erstbeschwerdeführerin zuzurechnen seien, und zwar 10 % der bei der Erstbeschwerdeführerin zugerechneten Sicherheitszuschläge, Zahlungen an die Drittbeschwerdeführerin, Aufwendungen für GF und Aufwendungen für Videorecorder und Kamera sowie 100 % der bei der Erstbeschwerdeführerin hinzugerechneten Pkw-Aufwendungen.

Das Finanzamt erließ gegenüber dem Zweitbeschwerdeführer den Prüfungsfeststellungen entsprechende Bescheide betreffend Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer 1988 sowie Einkommensteuer 1989 und 1990. Der Zweitbeschwerdeführer berief gegen diese Bescheide.

Unter Tz. 2 des Berichtes über die bei der Drittbeschwerdeführerin für den Zeitraum 1988 bis 1990 durchgeführte abgabenbehördliche Prüfung wird ausgeführt, im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen seien der Drittbeschwerdeführerin 90 % der bei der Erstbeschwerdeführerin festgestellten verdeckten Ausschüttungen - mit Ausnahme der Privatnutzung des Pkw - zuzurechnen.

Das Finanzamt erließ gegenüber der Drittbeschwerdeführerin den Prüfungsfeststellungen entsprechende Bescheide betreffend Einkommensteuer 1988 bis 1990. Die Drittbeschwerdeführerin berief gegen diese Bescheide.

Mit dem erstangefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung der Erstbeschwerdeführerin als unbegründet ab und bestätigte die vom Finanzamt angenommen verdeckten Gewinnausschüttungen. Zu den Zahlungen an die Drittbeschwerdeführerin (1988: S 125.000,-- zuzüglich USt., 1989: S 300.000,-- zuzüglich USt.) für die

Benutzung von Räumlichkeiten und für Büroarbeiten, Telefondienste und sonstige Hilfsdienste habe die Erstbeschwerdeführerin vorgebracht, aufgrund dieser Leistungen habe sich ihr Umsatz in den Jahren 1988 bis 1990 fast vervierfacht. Stammkunden und Mitarbeiter der Drittbeschwerdeführerin könnten bezeugen, daß diese Leistungen erbracht habe. Nach Ansicht der belangten Behörde könnten Verträge zwischen einer Kapitalgesellschaft und einer beherrschenden Gesellschafterin nur anerkannt werden, wenn sie nach außen hin ausreichend zum Ausdruck kämen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hätten und auch unter Fremden zu den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen hieße, daß der Abschluß von inhaltlich eindeutigen Werkverträgen nachgewiesen werden würde. Im gegenständlichen Fall liege auch ein fremdüblicher Zahlungsverkehr (regelmäßige Rechnungslegung und Zahlung) nicht vor. Ob der Drittbeschwerdeführerin für ihre Leistungen ein angemessens Entgelt geleistet worden sei, hätte nur aufgrund einer detaillierten, inhaltlich klaren Darlegung der von ihr erbrachten Leistungen beurteilt werden können. Die belangte Behörde gelange daher zur Überzeugung, daß ein Vertragsverhältnis nicht vorgelegen sei; nicht jedes Mitwirken müsse zu einer schuldrechtlichen Vereinbarung führen. Hinsichtlich des Schauraumes ergebe sich das Fehlen der Fremdüblichkeit aus dem Berufungsvorbringen, im Jahr 1990 sei kein Kunde der Erstbeschwerdeführerin bereit gewesen, einen derartigen Raum zur Verfügung zu stellen. Auch der für das Jahr 1990 geltend gemachte Aufwand betreffend GF (S 576.000,-- zuzüglich USt.) könne nicht anerkannt werden. Die Erstbeschwerdeführerin habe vorgebracht, daß sie Produkte ausländischer Firmen (zum Teil als Generalvertreter und Generalimporteur) vertreibe und sich gegenüber diesen Firmen verpflichtet habe, Garantiearbeiten, Serviceleistungen und Montagearbeiten in Österreich zu erbringen. Die Erstbeschwerdeführerin sei nach diesem Vorbringen als "Einmannbetrieb" nicht in der Lage, selbst diese Vertragsverpflichtungen im Bereich der Gewährleistung und der Servicearbeiten zu erfüllen, und habe aus diesem Grunde GF beauftragt, diese Tätigkeiten durchzuführen. GF habe sich mit Vereinbarung vom 7. Jänner 1990 verpflichtet, sämtliche anfallenden Servicearbeiten und Gerätemontagen für das Jahr 1990 gegen ein monatliches Pauschalhonorar von S 48.000,-- zuzüglich USt. durchzuführen; soweit der monatliche Arbeitsaufwand 100 Stunden übersteige, werde er gesondert mit S 300,-- pro Stunde abgerechnet. Nach dieser Vereinbarung habe die Bezahlung des Pauschalhonorars bis spätestens 31. Dezember des zweitfolgenden Jahres zu erfolgen. GF sei von der Behörde als Zeuge einvernommen worden und habe ausgesagt, daß es Aufzeichnungen über Wegzeiten, Stunden und geleistete Arbeiten gegeben habe, die er aber nach Erstellung der Rechnungen vernichtet habe. Es sei stets Barzahlung erfolgt und hierüber quittiert worden. Zum Arbeitsablauf habe er ausgesagt, daß sich die Kunden beim Geschäftsführer der Erstbeschwerdeführerin gemeldet hätten und dieser dann ihn (GF) benachrichtigt habe. Eine Überprüfung bei GF durch die Betriebsprüferin habe ergeben, daß fortlaufend geführte Aufzeichnungen, in denen die Zahlungen der Erstbeschwerdeführerin aufscheinen, nicht existierten. Der Geschäftsführer der Erstbeschwerdeführerin habe im Gegensatz zum Zeugen GF ausgesagt, daß sich die Kunden direkt an GF gewendet hätten und die Erstbeschwerdeführerin hierüber nicht informiert gewesen sei. Der Geschäftsführer der Erstbeschwerdeführerin habe auch ausgesagt, daß bis zum 31. Dezember 1990 Zahlungen nicht geleistet worden seien, weil die Vereinbarung eine Zahlungsfrist bis zum Ende des zweitfolgenden Jahres einräume. Umfangreiche Ermittlungen der Betriebsprüfung bei GF hätten ergeben, daß dessen Wareneinkauf seinem erklärten Umsatz für 1990 nahezu gleichkomme. Es sei auch festgestellt worden, daß GF monatlich S 10.000,-- an Provisionen für Vermittlungsleistungen an die Erstbeschwerdeführerin bezahlt habe, obwohl er gegenüber dieser eine Forderung (zum 31. Dezember 1990: S 1.322.189,80) gehabt habe; diese Vorgangsweise widerspreche jeder kaufmännischen Geschäftserfahrung. Da weder die Erstbeschwerdeführerin noch GF irgendwelche Aufzeichnungen vorgelegt hätten oder Angaben hätten machen können, aus denen ein tatsächlicher Arbeitsaufwand ersichtlich gewesen wäre oder hervorgegangen wäre, unter welchen Umständen Serviceleistungen erbracht worden seien, gelange die belangte Behörde zur Überzeugung, daß sowohl ein Nachweis über die von GF erbrachten Leistungen als auch über das tatsächliche Fließen der vereinbarten Gegenleistung fehle und somit ein Leistungsaustausch nicht als erwiesen anzusehen sei.

Die Berufung des Zweitbeschwerdeführers wurde mit dem zweitangefochtenen Bescheid, jene der Drittbeschwerdeführerin mit den drittangefochtenen Bescheid als unbegründet abgewiesen. Zu den verdeckten Gewinnausschüttungen aufgrund der Zahlungen an die Drittbeschwerdeführerin und aufgrund der als Aufwand geltend gemachten Beträge aus der Vereinbarung mit GF enthalten die Bescheide im wesentlichen wortgleiche

Ausführungen wie der erstangefochte Bescheid. Sie führen zusätzlich aus, daß die Ausschüttungen aufgrund des Beteiligungsverhältnisses zu 10 % auf den Zweitbeschwerdeführer und zu 90 % auf die Drittbeschwerdeführerin entfielen.

Mit der vorliegenden Beschwerde wendet sich jeder der Beschwerdeführer gegen die an ihn gerichtete Berufungsentscheidung; soweit der zweitangefochte Bescheid Umsatzsteuer betrifft, wird er nicht bekämpft. Die Beschwerdeführer erachten sich in ihrem Recht auf gesetzmäßige Besteuerung dadurch verletzt, daß Aufwendungen für die Benützung der Räumlichkeiten der Drittbeschwerdeführerin als Schauraum und für deren sonstige Dienste (1988: S 125.000,-- zuzüglich USt, 1989: S 300.000,-- zuzüglich USt.) sowie Aufwendungen an GF für Servicearbeiten und Gerätemontagen (S 576.000,-- zuzüglich USt. im Jahr 1990) nicht zum Abzug zugelassen worden seien. Aus dem Beschwerdevorbringen ergibt sich, daß der Beschwerdepunkt auch die Versagung des Vorsteuerabzuges und die Erfassung der in Rede stehenden Beträge als Einkünfte aus Kapitalvermögen umfaßt.

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

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

#### 1. Kapitalertragsteuer:

Die Angelegenheiten, in denen dem Berufungssenat (§ 270 BAO) die Entscheidung über Berufungen obliegt, sind in den §§ 260 Abs. 2 und 261 BAO angeführt. Demnach besteht keine Senatszuständigkeit für Bescheide betreffend Kapitalertragersteuer (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 2644).

Im erstangefochtenen Bescheid spricht die belangte Behörde (Berufungssenat) u.a. über Kapitalertragsteuer ab. Insoweit erweist sich der angefochtene Bescheid als rechtswidrig infolge Unzuständigkeit der belangten Behörde und war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z. 2 VwGG aufzuheben. Die Unzuständigkeit der belangten Behörde hat der Verwaltungsgerichtshof nämlich auch dann aufzugreifen, wenn sie vom Beschwerdeführer nicht geltend gemacht wurde (vgl. Dolp, die Verwaltungsgerichtsbarkeit3, 581).

#### 2. Leistungen der Drittbeschwerdeführerin an die Erstbeschwerdeführerin:

Verdeckte Gewinnausschüttungen sind Vermögensverminderungen oder verhinderte Vermögensmehrungen einer Kapitalgesellschaft, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßt sind, sich auf die Höhe des Einkommens auswirken und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung stehen. Verdeckte Gewinnausschüttungen sind somit alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft - zu Unrecht - vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Nur Aufwendungen und Erträge, die durch den Betrieb der Körperschaft veranlaßt sind, dürfen das Einkommen der Körperschaft beeinflussen. Verdeckte Gewinnausschüttungen sind aber nicht durch den Betrieb veranlaßt, sondern durch das Gesellschaftsverhältnis. Soweit eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern Vorteile zuwendet, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht zugestehen würde, sind diese Zuwendungen durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßt (vgl. hg. Erkenntnis vom 24. April 1996, 94/13/0124, 0051).

Lieferungen oder sonstige Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 8 Abs. 1 KStG 1966 bzw. § 8 Abs. 2 KStG 1988 sind, gelten gemäß § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a USt. 1972 in der jeweils für die Streitjahre geltenden Fassung als nicht für das Unternehmen ausgeführt.

Die Frage, ob eine Rechtsbeziehung auch unter Fremden in gleicher Weise zustandegekommen und abgewickelt worden wäre, ist eine Tatfrage und daher aufgrund entsprechender Erhebungen in freier Beweiswürdigung zu lösen. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Beweiswürdigung der belangten Behörde, die gemäß § 167 Abs. 2 BAO unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen hat, welche Tatsachen als erwiesen anzunehmen sind, vom Verwaltungsgerichtshof insoweit zu überprüfen, als es sich um die Feststellung handelt, ob der Denkvorgang bei der belangten Behörde zu einem den Denkgesetzen und der Lebenserfahrung entsprechenden Ergebnis geführt hat und ob der Sachverhalt, der im Denkvorgang gewürdigt worden ist, in einem ordnungsgemäßem Verfahren ermittelt worden ist (vgl. nochmals hg. Erkenntnis 94/13/0124, 0051).

Die angefochtenen Bescheide gehen in sachverhaltsmäßiger Hinsicht davon aus, daß die Drittbeschwerdeführerin ihren Friseursalon der Erstbeschwerdeführerin in den Jahren 1988 und 1989 als Schauraum zur Verfügung gestellt und

dafür monatlich S 5.000,-- zuzüglich USt. erhalten habe. Die Erstbeschwerdeführerin habe im Verwaltungsverfahren vorgebracht, ihre Kunden wären nicht bereit, "Konkurrenten" ihren Betrieb als Schauraum zur Verfügung zu stellen. Daraus ergebe sich für die belangte Behörde, daß eine derartige Zurverfügungstellung unter Fremden nicht zustandegekommen wäre und sohin nicht als fremdüblich zu qualifizieren sei. Diese Beweiswürdigung, aufgrund derer die belangte Behörde die Fremdüblichkeit verneint hat, hält der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle nicht stand. Zum einen geht die belangte Behörde nämlich nicht auf das Berufungsvorbringen ein, wonach ein Anbot eines fremden Friseurs aus dem Jahr 1988 vorgelegen sei, seinen Friseursalon als Schauraum zur Verfügung zu stellen. Zum anderen kann aus dem Umstand, daß die konkreten Kunden der Erstbeschwerdeführerin im Jahr 1990 nicht bereit waren, Betriebsräumlichkeiten zur Verfügung zu stellen, nicht auf die grundsätzliche Unüblichkeit derartiger Vereinbarungen geschlossen werden. Diese Verletzung von Verfahrensvorschriften erweist sich als wesentlich, weil bei Vorliegen der Fremdüblichkeit dem Grunde nach jedenfalls nicht die gesamten Mietaufwendungen als verdeckte Gewinnausschüttung angesehen werden könnten. Insoweit nämlich die Zahlungen auch der Höhe nach fremdüblich und somit betrieblich veranlaßt sind, bleibt für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung kein Raum (vgl. hg. Erkenntnis vom 23. Jänner 1996, 92/14/0034).

Hinsichtlich der Dienstleistungen der Drittbeschwerdeführerin an die Erstbeschwerdeführerin (Telefondienste, Büroarbeiten, Zustelldienste und sonstige Hilfsdienste) führen die angefochtenen Bescheide aus, die belangte Behörde sei zur Überzeugung gelangt, daß ein diesbezügliches Vertragsverhältnis nicht vorliege; die belangte Behörde stütze dies darauf, daß es an einer klaren und detaillierten Darlegung der Leistungsverpflichtung der Drittbeschwerdeführerin mangle und lediglich eine Pauschalabgeltung (monatlich S 20.000,-- zuzüglich USt.) vorliege.

Vereinbarungen zwischen einer Körperschaft und den Anteilsinhabern müssen für ihre steuerliche Anerkennung jenen Anforderungen entsprechen, die für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen gefordert werden (vgl. hg. Erkenntnis vom 21. März 1996, 95/15/0092). Diese Anforderungen betreffen die von der Behörde anzustellende Beweiswürdigung (vgl. hg. Erkenntnis vom 6. November 1991, 89/13/0093). In der Beschwerde wird zu dieser Frage vorgebracht: "Bei der Entschädigung an Frau I.

(Drittbeschwerdeführerin) handelt es sich um ein Pauschalentgelt, das unabhängig davon anfällt, wann und in welchem Umfang Leistungen erbracht werden." Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes ist eine derartige Form der Vereinbarung für Dienstleistungen, die im wesentlichen Bürodienste betreffen, dem Grunde nach absolut unüblich. Solcherart kann es der Verwaltungsgerichtshof nicht als rechtswidrig erkennen, daß hinsichtlich der Zahlungen für diese Leistungen auf der Ebene der Erstbeschwerdeführerin verdeckte Gewinnausschüttung angenommen worden ist. Daran ändert nichts, daß im Verwaltungsverfahren angeregt worden ist, Kunden und Mitarbeiter der Drittbeschwerdeführerin als Zeugen zu vernehmen; aus dem Beschwerdevorbringen, die Entlohnung sei nicht vom tatsächlichen Umfang der Leistungen abhängig gewesen, ergibt sich nämlich, daß das Beweisthema der tatsächlichen Leistungen nicht relevant war, sodaß die Unterlassung der Zeugeneinvernahmen keine Verletzung von Verfahrensvorschriften darstellt.

Auf der Ebene der Gesellschafter (zweit- und drittangefochter Bescheid) ist die belangte Behörde davon ausgegangen, daß die Gewinnausschüttung den Gesellschaftern nach dem Beteiligungsverhältnis zuzurechnen sei. Damit hat sie die Rechtslage verkannt. Einkünfte aus Kapitalvermögen sind nach Maßgabe des Zufließens zu erfassen (vgl. Hofstätter/Reichel, § 27 EStG 1988 Tz. 9). Der von der belangten Behörde angenommene Sachverhalt läßt ein Zufließen an die Drittbeschwerdeführerin erkennen; der Umstand, daß im drittangefochtenen Bescheid nur 90 % der Ausschüttung erfaßt wird, verletzt für sich die Drittbeschwerdeführerin nicht in ihren Rechten. Die Zurechnung im zweitangefochtenen Bescheid erweist sich aber als inhaltlich rechtswidrig. Soweit der zweitangefochte Bescheid Einkommensteuer 1988 und 1989 betrifft, ist er daher mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet.

### 3. Vertragsverhältnis zwischen Erstbeschwerdeführerin und GF:

Die belangte Behörde ist in den angefochtenen Bescheiden in sachverhaltsmäßiger Hinsicht davon ausgegangen, daß hinsichtlich der Aufwendungen von S 576.000,-- im Jahr 1990 ein Leistungsaustausch zwischen GF und der Erstbeschwerdeführerin und eine Zahlung nicht als erwiesen anzunehmen seien. Sie stützt ihre Beweiswürdigung darauf, daß keine Aufzeichnungen über den tatsächlichen Arbeitsaufwand vorlägen und weder GF noch die Erstbeschwerdeführerin Angaben hiezu hätten machen können. Sie stützt sie weiters darauf, daß sich die Aussagen von GF einerseits und dem Geschäftsführer der Erstbeschwerdeführerin andererseits zur Abwicklung des Vertrages

und zum Zeitpunkt der Bezahlung nicht deckten. Schließlich nimmt sie in ihren Überlegungen darauf Rücksicht, daß GF aufgrund eines anderen Vertrages Zahlungen an die Erstbeschwerdeführerin geleistet habe anstatt zu vereinbaren, diese Verbindlichkeiten mit Forderungen aus dem in Rede stehenden Vertrag aufzurechnen.

Die belangte Behörde nahm aufgrund dieses Sachverhaltes verdeckte Gewinnausschüttung an. Es liegt auf der Hand, daß diese rechtliche Würdigung nicht dem Gesetz entspricht, weil ein Naheverhältnis zwischen den Gesellschaftern der Erstbeschwerdeführerin einerseits und GF andererseits nicht festgestellt worden ist und sohin ein Grund für eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis nicht besteht. Auch wenn ein Bescheid auf unrichtigen rechtlichen Erwägungen beruht, kann aber sein Spruch gesetzmäßig sein, wenn er sich auf eine dem Gesetz entsprechende Begründung stützen läßt. Im gegenständlichen Fall käme dies für den erstangefochtenen Bescheid in Betracht. Auf der Ebene der Erstbeschwerdeführerin würde sich die Versagung der Anerkennung der Aufwendungen und des Vorsteuerabzuges daraus ergeben, daß - wie in sachverhaltsmäßiger Hinsicht festgestellt worden ist - der Leistungsaustausch nicht stattgefunden hat. Für den zweitangefochtenen und den drittangefochtenen Bescheid ergibt sich allerdings aus dem Vorstehenden, daß diese durch die Ansetzung von Einkünften aus Kapitalvermögen aus der Gewinnausschüttung im Jahr 1990 mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet sind.

Hinsichtlich des erstangefochtenen Bescheides verbleibt zu prüfen, ob die Beweiswürdigung der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle standhält. Dies ist der Fall. Die belangte Behörde ist ihrer amtlichen Ermittlungspflicht nachgekommen. Es wäre Aufgabe des Erstbeschwerdeführers gewesen, im Rahmen seiner Mitwirkungspflicht die strittigen Leistungen konkret zu beschreiben und unter konkreter Bezeichnung der betroffenen Kunden deren Einvernahme als Zeugen zu beantragen. Die von der belangten Behörde im Rahmen der Beweiswürdigung angestellten Überlegungen erweisen sich nicht als unschlüssig. Soweit die Beschwerde den erstangefochtenen Bescheid hinsichtlich Körperschaftsteuer 1990 betrifft, ist sie daher als unbegründet abzuweisen. Gleiches gilt, soweit der erstangefochte Bescheid Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für 1993 und Folgejahre betrifft. Die Vorauszahlungen sind nämlich gemäß § 45 Abs. 1 EStG 1988 iVm § 24 Abs. 3 KStG 1988 auf der Grundlage der Körperschaftsteuer 1990 festzusetzen gewesen. Über das Vorbringen betreffend Körperschaftsteuer 1990 hinausgehende Einwendungen gegen die Festsetzung der Vorauszahlungen hat die Erstbeschwerdeführerin nicht erhoben.

#### 4. Zweitangefochter Bescheid betreffend Gewerbesteuer 1988:

Soweit der zweitangefochte Bescheid Gewerbesteuer 1988 betrifft, kann im Rahmen des geltend gemachten Beschwerdepunktes eine Verletzung in subjektiven öffentlichen Rechten nicht gegeben sein. Beschwerden sind gemäß § 34 Abs. 1 VwGG wegen Mangels der Beschwerdeberechtigung zurückzuweisen, wenn (insoweit) ein Beschwerdeführer durch den angefochtenen Bescheid im Rahmen des Beschwerdepunktes in einem Recht nicht verletzt sein kann (vgl. hg. Beschluß vom 21. April 1977, Slg. 9304/A).

Aus dem Vorstehenden ergibt sich, daß der erstangefochte Bescheid, soweit er Kapitalertragsteuer betrifft, gemäß § 42 Abs. 2 Z. 2 VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Unzuständigkeit der belangten Behörde, soweit er Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer 1988 und 1989 betrifft, gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 lit. c VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben ist. Im übrigen ist die Beschwerde gegen den erstangefochtenen Bescheid gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen. Der zweitangefochte Bescheid ist, soweit er Einkommensteuer betrifft, gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben. Gleiches gilt für den drittangefochtenen Bescheid, soweit er Einkommensteuer 1990 betrifft. Im übrigen ist der drittangefochte Bescheid gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 lit. c VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff, insbesondere 52 Abs. 1 VwGG iVm der Verordnung

BGBI. Nr. 416/1994. Der Ersatz von Stempelgebühren war für drei Ausfertigungen der Beschwerde sowie jeweils eine Ausfertigung des angefochtenen Bescheides zuzusprechen.

#### European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1996:1995150181.X00

Im RIS seit

03.04.2001

**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)