jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1993/10/5 93/14/0115

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 05.10.1993

Index

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

Norm

BAO §167 Abs2;
BAO §21;
EStG 1972 §2 Abs3 Z5;
EStG 1972 §27 Abs1 Z1;
EStG 1972 §27 Abs2 Z1;
EStG 1972 §4 Abs1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Hnatek, Dr. Karger, Dr. Baumann und Mag. Heinzl als Richter, im Beisein der Schriftführerin Oberkommissärin Dr. Hutter, über die Beschwerde des A in H, vertreten durch Dr. I, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Tirol (Berufungssenat I) vom 7. April 1993, Zl. 30.089-3/90, betreffend Einkommensteuer 1978 bis 1985, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird hinsichtlich der Einkommensteuer der Jahre 1982 bis 1985 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Im übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von S 11.750,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Das Aufwandersatzmehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Der Beschwerdeführer erwarb 1978 Aktien einer liechtensteinischen Sitzgesellschaft zum Nominale von US-$ 50.000, das Stück zu 5.000 Dollar, und richtete bei einer Bank in Liechtenstein ein Konto ein, auf das die genannte Gesellschaft Einzahlungen leistete, die sich von 1979 bis 1985 auf einen Betrag von 61.390,58 US-$ beliefen.

Diese Zahlungen, die aus vielen kleinen Beträgen bestanden, wurden von der Gesellschaft - ebenso wie bei allen anderen Aktionären - als Aktionärsdarlehen gebucht. Dieses Darlehen wurde anläßlich von Kapitalherabsetzungen

(laut Generalversammlungsbeschluß vom 25. Juni 1982 auf 3.400 US-$ je Aktie, laut Generalversammlungsbeschluß vom 17. Juni 1986 auf 100 US-$ je Aktie) mit dem Kapitalrückzahlungsanspruch der Aktionäre und der Rest mit beschlossenen Gewinnausschüttungen kompensiert.

Im Verfahren vor den Abgabenbehörden war strittig, ob die Zahlungen der Gesellschaft an den Beschwerdeführer - wie das Finanzamt annahm - insoweit verdeckte Gewinnausschüttungen an den Beschwerdeführer darstellten, als sie als Aktionärsdarlehen bezeichnet und schließlich mit der Kapitalrückzahlung verrechnet wurden.

Die belangte Behörde bestätigte im angefochtenen Bescheid diesen Standpunkt der Behörde erster Instanz unter Berufung auf das hg. Erkenntnis vom 26. September 1985, 85/14/0079, ÖStZB 1986, 155, mit der Begründung, aus dem Schriftverkehr zwischen dem Vertreter des Berufungswerbers und der Gesellschaft sowie aus dem Gesamtbild der Verhältnisse ergäbe sich, daß die Zahlungen durch die Gesellschaft an den Beschwerdeführer nicht unter dem Vorbehalt der Rückzahlung, also als Darlehen geleistet worden seien. Es existiere keine Rückzahlungsvereinbarung und damit auch keine Fixierung eines Rückzahlungstermins. Die Beträge seien ohne Überprüfung der Bonität des Gesellschafters ausgezahlt worden. Zur Zeit der Auszahlung sei noch gar nicht gesichert gewesen, ob die Generalversammlung in Zukunft eine Kapitalherabsetzung beschließen werde. Außerdem seien die Zahlungen über den Betrag hinaus fortgesetzt worden, der bei einer Herabsetzung auf das Mindestkapital rückzuzahlen gewesen wäre. Einem Fremden gegenüber wäre es unter keinen Umständen zu derartigen Zahlungen gekommen. Eine ernstgemeinte Darlehensgewährung könne daher ausgeschlossen werden. Die Darlehensstände im Rechenwerk der Gesellschaft unterschieden sich von den tatsächlichen Auszahlungen nur um einen Betrag von 1.500 US-$ im Februar 1980 (Kapitalnachschuß zur Verlustabdeckung) und 814 US-$ im Jahre 1985. Dieser Betrag könne keinesfalls eine angemessene Verzinsung sein. Die Darlehen seien entgegen der Mitteilung der Gesellschaft nicht verzinst worden.

Der Beschwerdeführer erachtet sich durch diesen Bescheid in seinem Recht auf gesetzmäßige Besteuerung verletzt, weil die belangte Behörde die Zahlungen der Gesellschaft an den Beschwerdeführer zu Unrecht als verdeckte Gewinnausschüttung der Besteuerung unterworfen habe. Er behauptet inhaltliche Rechtswidrigkeit sowie Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften und beantragt deshalb Bescheidaufhebung.

Die belangte Behörde hat die Akten des Verwaltungsverfahrens vorgelegt und in ihrer Gegenschrift die Abweisung der Beschwerde beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Vom oben wiedergegebenen Beschwerdepunkt sind die Entscheidungen der belangten Behörde über die Berufungen gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend die Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer 1978 bis 1985 nicht erfaßt; sie sind daher nicht Gegenstand des Beschwerdeverfahrens.

Den im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Einkommensteuerbescheid 1978 hob die belangte Behörde mit dem angefochtenen Bescheid auf, weil der Sachbescheid 1978 im wiederaufgenommenen Verfahren keine Änderung erfahren habe. Der Beschwerdeführer wird insofern durch den angefochtenen Bescheid im Rahmen des Beschwerdepunktes in seinen Rechten nicht verletzt.

Gemäß § 27 Abs. 1 Z. 1 EStG 1972 sind Einkünfte aus Kapitalvermögen unter anderem Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Genußrechten, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung und an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften. Nach § 27 Abs. 2 Z. 1 leg. cit. gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen auch besondere Entgelte oder Vorteile, die neben den im ersten Absatz bezeichneten Einkünften oder an deren Stelle gewährt werden.

Nicht zu den Einkünften aus Kapitalvermögen hingegen zählt der eine Rückzahlung des Nominalbetrages des angelegten Kapitals darstellende Zufluß; die Rückzahlung von bereits versteuertem oder überhaupt nicht steuerpflichtigem und zur Erzielung von Einkünften aus Kapitalvermögen verwendetem Vermögen ist einer (neuerlichen) Einkommenbesteuerung entzogen (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 24. Jänner 1984, 83/14/0130, und vom 19. Februar 1991, 87/14/0136). Im letztzitierten Erkenntnis hat der Gerichtshof klargestellt, daß dieser Grundsatz rechtlich nicht bloß für Rückzahlungen von gebundenem Kapital aufgrund einer Kapitalherabsetzung gilt, weil es keine Norm gibt, die es rechtfertigen würde, die tatbestandsmäßige Erfaßbarkeit rückgezahlter Kapitaleinlagen als Einkünfte aus Kapitalvermögen unterschiedlich zu beurteilen, je nach dem ob die Rückzahlung auf einer Kapitalherabsetzung beruht oder nicht. Einer Kapitalherabsetzung kommt demnach in diesem Zusammenhang Bedeutung vielmehr nur im

Rahmen der Beweiswürdigung derart zu, daß sie in qualifizierter Weise die Vermutung rechtfertigt, daß im Einzelfall tatsächlich Haftkapital rückgewährt und nicht etwa thesaurierte Gewinne oder andere Mittel ausgeschüttet wurden (siehe hiezu auch das hg. Erkenntnis vom 11. August 1993, 91/13/0005).

Im vorliegenden Fall ist für die Jahre vor der am 25. Juni 1982 erstmals beschlossenen Kapitalherabsetzung der Rechtsansicht der belangten Behörde beizupflichten, daß sich verdeckte Gewinnausschüttungen von Vermögensverschiebungen auf Grund von Leistungsbeziehungen dadurch unterscheiden, daß sie nicht unter fremdüblichen Konditionen abgewickelt werden.

Die belangte Behörde hat ihrem Bescheid weiters die zutreffende Rechtsansicht zugrunde gelegt, daß die Darlehenshingabe an Anteilseigentümer dann verdeckte Gewinnausschüttung ist, wenn die Darlehensrückzahlung von vornherein nicht gewollt oder schon bei der Zuzählung praktisch unmöglich ist.

Letzteres hat die belangte Behörde nicht angenommen und auch mangels entsprechender Ermittlungsergebnisse nicht als erwiesen annehmen können.

Sie hat daher ihre Entscheidung darauf gestützt, daß sie als erwiesen annahm, eine Darlehensrückzahlung sei von vornherein nicht gewollt gewesen.

Die belangte Behörde bestätigt in ihrer Gegenschrift, daß sie den angefochtenen Bescheid nicht auf die §§ 22, 23 BAO gestützt habe (Seite 8, letzter Absatz, der Gegenschrift). Sie hat daher keinen Sachverhalt als erwiesen angenommen, aus dem ein Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten oder ein Scheingeschäft abgeleitet hätte werden können. Damit erübrigt sich eine Auseinandersetzung mit jenen Ausführungen der Beschwerde, die sich mit wirtschaftlicher Betrachtungsweise, Scheingeschäft und Mißbrauch auseinandersetzen.

Die Entscheidung des Beschwerdefalles hängt daher vorerst davon ab, ob die belangte Behörde auf Grund der von ihr angestellten Überlegungen zur Beweiswürdigung zur Feststellung gelangen durfte, Rückzahlungsabsicht habe von vornherein nicht bestanden, weshalb kein Darlehen vorliege. Daß diese Frage eine solche der Beweiswürdigung ist, erkennt die belangte Behörde in der Gegenschrift zutreffend, hält sie darin doch dem in der Beschwerde erhobenen Vorwurf der Verletzung des Parteiengehörs entgegen, daß das Ergebnis der Beweiswürdigung dem Parteiengehör nicht unterliege (Seite 9, 4. Absatz, der Gegenschrift).

Der Verwaltungsgerichtshof hatte daher zu untersuchen, ob die Beweiswürdigung der belangten Behörde in dem erwähnten, entscheidenden Punkt, schlüssig ist. Dies trifft zu:

Ob sich die belangte Behörde auf das bereits zitierte Erkenntnis vom 26. September 1985 berufen durfte, kann dahingestellt bleiben. Sie konnte nämlich dem Schreiben des Vertreters des Beschwerdeführers vom 23. März 1988 (Blatt 623 der Verwaltungsakten) entnehmen, daß der Beschwerdeführer selbst damals noch nicht wußte, welche Bewandtnis es mit dem "Konto Aktionärsdarlehen" hat, heißt es in diesem Schreiben doch: "Was soll mit diesem Konto eigentlich geschehen? Die Aktionäre schulden der Gesellschaft doch nichts, oder doch?" Daraus durfte die belangte Behörde, ohne hiedurch gegen Denkgesetze oder menschliches Erfahrungsgut zu verstoßen, den Schluß ziehen, daß der Beschwerdeführer auch in den Streitjahren nichts davon wußte, daß ihm durch die Einzahlungen der Gesellschaft auf sein Konto bei der Bank in Liechtenstein ein Darlehen gewährt werden sollte; der daraus abgeleitete Schluß der belangten Behörde, es habe die für ein Darlehen notwendige Willensübereinstimmung zwischen Gläubiger und Schuldner und damit auch die Rückzahlungsabsicht des Schuldners gefehlt, ist nicht zu beanstanden. Bestärken durfte die belangte Behörde in dieser Auffassung der Umstand, daß eine große Anzahl von Überweisungen kleinerer Beträge erfolgte, Darlehensrückzahlungsbedingungen (Termine, Fristen) nicht festgelegt waren, Darlehenszinsen nicht vereinbart und auch nicht bezahlt wurden. Daß gesetzliche Zinsen durch die Gesellschaft bei dieser zu Lasten der Aktionäre gebucht wurden, ohne diese Zinsen allerdings bei späteren Einzahlungen auf das Bankkonto der Aktionäre bereits in Abzug zu bringen, mußte die belangte Behörde von einer übereinstimmenden Parteiabsicht auf Darlehensgewährung ebensowenig überzeugen wie die Buchung der Zahlungen der Gesellschaft an die Bank durch die Gesellschaft als Aktionärsdarlehen und die gleichartige Bezeichnung in den Jahresrechnungen der Gesellschaft. Die belangte Behörde mußte deshalb auch nicht von einem schlüssigen Darlehensvertrag ausgehen (vgl. in diesem Sinn auch die Überprüfung der Beweiswürdigung durch den Verwaltungsgerichtshof im oben zitierten Erkenntnis vom 11. August 1993, Seite 12, in einem Beschwerdefall, der ein gleichartiges Finanzierungsmodell betraf).

Da diese Beweiswürdigung der belangten Behörde der Schlüssigkeitsprüfung standhält, durfte die belangte Behörde

auch davon ausgehen, daß den Einzahlungen der Gesellschaft auf das Bankkonto des Beschwerdeführers die Eigenschaft eines besonderes Entgeltes oder Vorteiles im Sinne des § 27 Abs. 2 Z. 1 EStG 1972 nicht deshalb fehlt, weil es sich um die Zuzählung von Aktionärsdarlehen gehandelt habe.

Eine Vereinbarung zwischen der Gesellschaft und den Aktionären vor den Einzahlungen durch die Gesellschaft auf die Bankkonten der Aktionäre, laut der die Zahlungen auf künftige Kapitalherabsetzungen oder künftige Gewinnausschüttungen erfolgten, hat der Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren nicht behauptet. Derartiges Vorbringen unterläge im verwaltungsgerichtlichen Verfahren dem Neuerungsverbot gemäß § 41 VwGG.

Ob die verdeckten Gewinnausschüttungen nachträglich handelsrechtlich durch Kapitalherabsetzungen, nachträglicher Anerkennung einer Darlehensschuld und Kompensation mit dieser saniert wurden, ist steuerrechtlich unbeachtlich.

Seit dem Jahr 1982, in welchem erstmals eine Kapitalherabsetzung beschlossen wurde, hatte die belangte Behörde von der im Sinne des vorzitierten hg. Erkenntnisses vom 11. August 1993 für eine Einlagenrückgewähr sprechenden Indizwirkung auszugehen. Von der belangten Behörde wurden in diesem Zusammenhang allerdings keine Umstände aufgezeigt, denenzufolge ungeachtet des im Kapitalherabsetzungsbeschluß liegenden Hinweises auf eine entsprechende Kapitalrückzahlung die weiteren Zahlungen der liechtensteinischen Sitzgesellschaft auf das Konto des Beschwerdeführers zur Gänze nur Gewinnausschüttungen gewesen wären. Ungeachtet des Umstandes, daß ab dem Jahr 1982 durch die Kapitalherabsetzungsbeschlüsse indiziert war, daß die Einzahlungen der Gesellschaft auf das Bankkonto des Beschwerdeführers Einlagenrückgewähr darstellen könnten, hat es die belangte Behörde unterlassen, die Frage im Verfahren zu erörtern, ob die Zahlungen ab dem ersten Kapitalherabsetzungsbeschluß Einlagenrückgewähreigenschaft haben oder nicht und entsprechende Feststellungen zu treffen. Sie hat es daher unterlassen, für den Zeitraum ab 1982 den entscheidungswesentlichen Sachverhalt mit der Partei zu erörtern und entsprechende Tatsachen festzustellen.

Für die Zeit vor dem ersten Kapitalherabsetzungsbeschluß haftet dem Verfahren ein derartiger Mangel nicht an, weil im Verfahren kein Indiz zutage getreten und auch keine Behauptung aufgestellt worden ist, auch die vor dem ersten Kapitalherabsetzungsbeschluß geleisteten Einzahlungen seien zum Zwecke der Einlagenrückgewähr erfolgt.

Der Beschwerdeführer wird daher durch die Beurteilung der Einzahlungen der Gesellschaft auf sein Bankkonto als verdeckte Gewinnausschüttungen in seinen Rechten im Rahmen des Beschwerdepunktes nur hinsichtlich der Jahre 1982 bis 1985 verletzt. Hinsichtlich der vorangegangenen Jahre ist eine solche Rechtsverletzung nicht zutage getreten, weil sich auch sonst keine Anhaltspunkte dafür gezeigt haben, daß die Einzahlungen der Gesellschaft auf das Bankkonto des Beschwerdeführers etwas anderes als Entgelte oder Vorteile im Sinne des § 27 Abs. 2 Z. 1 EStG 1972 gewesen sein könnten.

Der unter dem Blickwinkel einer Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides vorgetragene weitere Beschwerdevorwurf, die belangte Behörde sei auf den in der Berufung vom 12. Dezember 1988 gestellten Antrag auf Umrechnung der Zinsen zum Tageskurs überhaupt nicht eingegangen, ist nur teilweise berechtigt:

Ein solcher Antrag wurde, wie der betreffenden Stelle der Berufung zu entnehmen ist (Blatt 390 der Verwaltungsakten), allerdings nur für die Jahre 1984 und 1985 des Streitzeitraumes gestellt. Für die übrigen Jahre liegt die geltendgemachte Rechtsverletzung schon mangels des behaupteten Antrages nicht vor.

Für das Jahr 1984 gelangte der Beschwerdeführer bei der von ihm begehrten Umrechnung zum Tageskurs zu einem Betrag von S 210.779,81, während die Behörde auf Grund ihrer Berechnung nach einem Durchschnittskurs von 20,01 nur zu einem Betrag von S 207.374,64 kam (Blatt 452 der Verwaltungsakten). Eine Verletzung von Rechten des Beschwerdeführers im Rahmen des Beschwerdepunktes ist durch den gerügten Begründungsmangel daher auszuschließen.

Anders verhält es sich für 1985. Der Beschwerdeführer gelangte in der Berufung auf Grund seiner Umrechnung nach dem Tageskurs zu einem Betrag von S 203.850,67, während die belangte Behörde auf Grund eines Durchschnittskurses von 20,61 (im Betriebsprüfungsbericht wurde noch ein Durchschnittskurs von 20,69 angenommen) einen Betrag von S 213.841,-- errechnete.

Eine Auseinandersetzung mit dem Antrag auf Umrechnung zum Tageskurs fehlt im angefochtenen Bescheid auch hinsichtlich des Jahres 1985, für das eine Verletzung von Rechten des Beschwerdeführers im Rahmen des Beschwerdepunktes durch diesen Begründungsmangel nach dem eben Gesagten nicht auszuschließen ist.

Die Feststellung von Kursen betrifft ebenso den Sachverhalt wie die Frage, ob und allenfalls in welchem Umfang eine Umrechnung zu einem Durchschnittskurs im Vergleich zur Umrechnung nach dem Tageskurs zu falschen materiellen Ergebnissen führen könnte. Der Versuch der belangten Behörde, entsprechende Feststellungen zum Sachverhalt in der Gegenschrift nachzuholen, ist daher unbeachtlich, würde bei Berücksichtigung dieses Vorbringens doch die Pflicht der Behörde zur Gewährung des Parteiengehörs im Rahmen des Verwaltungsverfahrens verletzt. Die Wesentlichkeit des Begründungsmangels ist nicht auszuschließen.

Aus den dargelegten Gründen war der angefochtene Bescheid hinsichtlich der Einkommensteuer der Jahre 1982 bis 1985 gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 lit. b und c VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Im übrigen war die Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Entscheidung über Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. Nr. 104/1991. Das Mehrbegehren an Schriftsatzaufwand war daher abzuweisen.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1993:1993140115.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