jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1991/2/19 87/14/0136

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 19.02.1991

Index

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

Norm

BAO §167 Abs2;
EStG 1972 §2 Abs2;
EStG 1972 §2 Abs3 Z5;
EStG 1972 §2 Abs3;
EStG 1972 §2 Abs4;
EStG 1972 §27 Abs1 Z1;
EStG 1972 §4 Abs1;

Beachte

Besprechung in: ÖStZB 1991, 464;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr Reichel sowie die Hofräte Dr Hnatek, Dr Pokorny, Dr Karger und Dr Baumann als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr Cerne, über die Beschwerde der H-GmbH gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Steiermark vom 4. März 1987, Zl B 214-4/86, betreffend Kapitalertragsteuer (Haftung und Zahlung) für das Jahr 1984, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 10.500,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Mit Notariatsakt vom 6. August 1984 gründeten Horst P und Friederike H die beschwerdeführende GmbH und statteten sie mit einem Stammkapital von 500.000 S aus. Horst P übernahm eine Stammeinlage von 495.000 S und leistete darauf eine bare Einzahlung von 245.000 S. Friederike H übernahm eine Stammeinlage von 5.000 S und bezahlte diese sofort in voller Höhe bar ein. Als Geschäftsführer ist - mit Ausnahme des Zeitraumes vom 15. April 1986 bis 16. März 1987, in dem der Bruder des Horst P, Franz P, zum Geschäftsführer bestellt war - nur Horst P tätig geworden.

Da die Beschwerdeführerin keine Abgabenerklärungen einreichte, ordnete das Finanzamt am 22. Jänner 1986 die Vornahme einer abgabenbehördlichen Prüfung an. Zu Beginn derselben nahm der Prüfer mit Horst P in seiner Stellung als Geschäftsführer der Beschwerdeführerin eine Niederschrift auf, in der ua folgendes festgehalten ist:

"1.) Die Firma wurde zum Zweck der Güterbeförderung gegründet.

2.)

Die Firma besaß und besitzt keine Konzession für das Güterbeförderungsgewerbe. Desgleichen besaßen und

besitzen auch die Gesellschafter der Firma (Horst P und Friederike H) keine Konzession für das Güterbeförderungsgewerbe.

3.)

Die Firma ist seit der Gründung (6. August 1984) nicht tätig geworden und wird infolge der in den nächsten Tagen eingeleiteten Liquidation nicht tätig werden.

4.)

Fremde Konzessionen (Gewerbeberechtigungen) wurden nicht gepachtet.

5.)

Die Begründung für das Nichttätigwerden waren Auffassungsunterschiede.

6.)

Die Bareinlagen auf das Stammkapital von 250.000 S (Horst P 245.000 S, Friederike H 5.000 S) wurden vom Gesellschafter Horst P aufgebracht. Der Nachweis über die Mittel wird nachgereicht.

NS: Über die steuerlichen Konsequenzen (.... KESt ....) wurde

Horst P aufgeklärt."

Der Prüfer stellte sodann fest, die Beschwerdeführerin habe überhaupt keine Tätigkeit entfaltet. Es seien auch keine Bücher und Aufzeichnungen geführt worden. Der Geschäftsführer habe den bar eingezahlten Anteil an der Stammeinlage von 250.000 S im Jahr 1984 aus der Kasse entnommen. Der Prüfer vertrat daher in dem am 14. April 1986 gemäß § 150 BAO verfaßten Bericht - soweit für die Beschwerde von Relevanz - die Ansicht, die Entnahme des Betrages von 250.000 S stelle eine verdeckte Gewinnausschüttung dar, weswegen der Beschwerdeführerin die auf diese Ausschüttung entfallende Kapitalertragsteuer vorzuschreiben sei.

Das Finanzamt schloß sich den Ausführungen des Prüfers an und erließ den dementsprechenden Bescheid betreffend Kapitalertragsteuer (Haftung und Zahlung).

Mit Berufung vom 27. Mai 1986 wandte die seit 12. Mai 1986 steuerlich vertretene Beschwerdeführerin ein, Horst P habe seinen Geschäftsanteil an der Beschwerdeführerin am 15. April 1986 an seine Mutter abgetreten. Wie aus dem Generalversammlungsprotokoll sowie aus dem anläßlich der Abtretung errichteten Notariatsakt ersichtlich sei, sei die bar eingezahlte Stammeinlage nicht entnommen worden. Dies ergebe sich auch aus dem beiliegenden Kassenbericht vom 15. bis 20. April 1986, wonach am 15. April 1986 an (dem bereits erwähnten) Franz P ein Betrag von 200.000 S bezahlt worden sei. Eine verdeckte Gewinnausschüttung liege daher nicht vor.

In einer Berufungsvorentscheidung hielt das Finanzamt der Beschwerdeführerin vor, die erst im Jahr 1986 erfolgten Veränderungen in den Gesellschaftsverhältnissen seien für die zu lösende Frage bedeutungslos. Es stehe fest, daß der bar eingezahlte Anteil am Stammkapital im Jahr 1984 entnommen worden sei. Dieser Betrag sei zur Rückzahlung eines Darlehens verwendet worden, welches Horst P aufgenommen hätte, um seinen gesellschaftsrechtlichen Verpflichtungen genüge leisten zu können. Der Darlehensgeber sei von Horst P jedoch nicht genannt worden. Unterlagen hinsichtlich der Darlehensgewährung bzw -rückzahlung lägen nicht vor.

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz stellte die Beschwerdeführerin in Abrede, daß ihr Geschäftsführer den strittigen Betrag aus der Kasse entnommen und für die Rückzahlung eines Darlehens verwendet habe. Zum Beweis der Richtigkeit dieser Behauptung legte sie eine Gewinn- und Verlustrechnung für das Jahr 1984 sowie eine Bilanz zum 31. Dezember 1984 vor, aus der ein Kassenstand von 240.000 S (250.000 S abzüglich 10.000 S als Anzahlung für Gründungskosten) ersichtlich ist.

In Beantwortung eines Vorhaltes teilte die Beschwerdeführerin mit, Horst P habe ein Darlehen von 250.000 S von seiner im Jahr 1913 geborenen Mutter erhalten. Dieses Darlehen sei nicht zurückgezahlt worden, gelte jedoch seit Abtretung seines Geschäftsanteiles an seine Mutter mit 15. April 1986 als getilgt. Am 15. April 1986 sei von der Beschwerdeführerin das Warenlager des Franz P übernommen worden, weswegen nach dem bereits vorgelegten Kassenbericht an diesem Tag ein Betrag von 200.000 S an Franz P bezahlt worden sei. Daraus ergebe sich, daß ein Betrag von 200.000 S an diesem Tag vorhanden gewesen sein müsse. Wie aus dem beiliegenden Kassenbericht vom 6. August 1984 bis 31. Dezember 1984 ersichtlich sei, habe Horst P keineswegs Gelder aus der Kassa der Beschwerdeführerin entnommen. Wie aus dem ebenfalls beiliegenden Protokoll über die am 15. April 1986 abgehaltene Generalversammlung - an der nur Horst P teilgenommen habe - hervorgehe, sei die Bewilligung erteilt worden, die Geschäftsanteile des Horst P an dessen Mutter abzutreten, sei statt Horst P dessen Bruder Franz P zum Geschäftsführer bestellt und der Unternehmensgegenstand der Beschwerdeführerin um den Handel mit Waren aller Art erweitert worden. Wie aus dem ebenfalls beiliegenden, am 15. April 1986 im Landeskrankenhaus L errichteten Notariatsakt ersichtlich sei, habe Horst P seinen Geschäftsanteil seiner Mutter gegen Aufrechnung ihrer Darlehensforderung von 245.000 S abgetreten.

Im Zug einer mit Franz P am 21. November 1986 aufgenommenen Niederschrift gab dieser bekannt, er habe von der Beschwerdeführerin niemals 200.000 S erhalten, um diese Aussage sodann am 25. November 1986 im Beisein des Horst P zu widerrufen. Horst P hielt sodann fest, die Ausführungen im gemäß § 150 BAO erstatteten Bericht entsprächen keineswegs den Tatsachen. Weiters wies er darauf hin, seine Mutter sei nach mehreren Schlaganfällen nicht mehr in der Lage, Rede und Antwort zu stehen, weswegen sie ihn beauftragt hätte, ihre Interessen wahrzunehmen. Die Mutter des Horst und des Franz P verweigerte gegenüber der Abgabenbehörde jegliche Aussage und wies auf das mit Horst P bestehende Vollmachtsverhältnis hin. Horst P gab daraufhin neuerlich befragt bekannt, seine Mutter habe ihm im August 1984 250.000 S bar und formlos als Darlehen übergeben. Sie hätte aus Grundstücksverkäufen über einen derartigen Betrag verfügen können.

Am 15. Dezember 1986 gab der Prüfer als Zeuge an, bei Beginn der abgabenbehördlichen Prüfung seien trotz Aufforderung an Horst P keine Eröffnungsbilanz, keine Schlußbilanz, kein Jahresabschluß, kein Kassenbericht, keine anderen betrieblichen Aufzeichnungen, kein Bargeld und keine Kontoauszüge vorgelegt worden. Es sei auch kein Betriebsvermögen - nicht einmal eine Handkasse - vorhanden gewesen. Horst P habe auch bis zum Abschluß der abgabenbehördlichen Prüfung nicht behauptet, die geforderten Unterlagen wären geführt worden bzw Betriebsvermögen wäre vorhanden. Horst P habe hinsichtlich des Bargeldbetrages von 250.000 S erklärt, er habe diesen am 6. August 1984 von einer Privatperson zur Gesellschaftsgründung ausgeborgt und am nächsten Tag an diese Person zurückgezahlt. Den Namen dieser Person habe er trotz Aufforderung nicht genannt, sondern nur deren Aufenthaltsort mit Klagenfurt angegeben. Unterlagen über die Hingabe und Rückzahlung des in Rede stehenden Betrages seien nicht vorhanden gewesen. Der Betrag habe daher nicht vorgewiesen werden können. Horst P habe in seiner Vermögensteuererklärung keine Schulden ausgewiesen. Er habe im strittigen Zeitraum nur Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erklärt. Es seien jedoch anläßlich der abgabenbehördlichen Prüfung bei einer anderen GmbH, deren Geschäftsführer Horst P gewesen sei, erhebliche verdeckte Gewinnausschüttungen festgestellt worden, die Horst P zugerechnet worden seien.

Die belangte Behörde stellte es der Beschwerdeführerin frei, zur Aussage des Prüfers Stellung zu nehmen und forderte sie auf, die Widersprüche ihres bisherigen Vorbringens aufzuklären.

Die Beschwerdeführerin gab daraufhin bekannt, es sei bis zum Abschluß der abgabenbehördlichen Prüfung keine Eröffnungsbilanz, keine Schlußbilanz und kein Jahresabschluß erstellt worden. Sehr wohl sei jedoch ein Kassenbericht geführt worden und der Betrag von 240.000 S (250.000 S abzüglich 10.000 S als Anzahlung für Gründungskosten) während der abgabenbehördlichen Prüfung vorhanden gewesen. Dieser Betrag sei von Horst P verwahrt worden und am 15. April 1986 dem neuen Geschäftsführer, Franz P, übergeben worden. Allerdings habe es Horst P unterlassen, dem Prüfer den in Rede stehenden Betrag vorzuweisen. Horst P habe sich das Geld auch nicht von einem unbekannten Klagenfurter ausgeborgt, sondern - wie bereits nachgewiesen - von seiner Mutter. Aus den bisher vorgelegten Unterlagen (Notariatsakt vom 6. August 1984, Generalversammlungsprotokoll und Notariatsakt vom 15. April 1986, Kassenbericht) ergebe sich zweifelsfrei, daß Horst P kein Geld entnommen habe. Über die Einkommens- und Vermögensverhältnisse ihres Geschäftsführers sei sie nicht informiert.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung nach Wiedergabe des

Verwaltungsgeschehens ab, wobei sie zunächst auf Grund des Ermittlungsergebnisses in freier Beweiswürdigung zu dem Schluß gelangte, der Betrag von 250.000 S sei von Horst P im Jahr 1984 entnommen worden. Hiebei stützte sie sich insbesondere auf die zu Beginn der abgabenbehördlichen Prüfung mit Horst P aufgenommene Niederschrift, den gemäß § 150 BAO erstellten Bericht und auf die am 15. Dezember 1986 gemachten Ausführungen des Prüfers. Unter Hinweis auf die Bestimmungen des VI. Abschnitt des Einkommensteuergesetzes vertrat die belangte Behörde die Ansicht, der im Streitjahr entnommene Betrag von 250.000 S stelle eine verdeckte Gewinnausschüttung an Horst P dar. Die Beschwerdeführerin sei daher zu Recht wegen Nichteinbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer mit Haftungsbescheid in Anspruch genommen worden.

In der Beschwerde wird sowohl Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften als auch Rechtswidrigkeit des Inhaltes des angefochtenen Bescheides geltend gemacht.

Die Beschwerdeführerin rügt, die Finanzlandesdirektion als belangte Behörde hätte im Kapitalertragsteuerverfahren keine eigenen Ermittlungen angestellt, sondern sich den Feststellungen des Berufungssenates im Verfahren betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer für das Jahr 1984 angeschlossen. Feststellungen in einem Gewinnermittlungsverfahren seien jedoch für die Vorschreibung von Kapitalertragsteuer nicht maßgeblich. Der Abgabenbehörde sei es auch nicht gelungen, die Zuwendung von 250.000 S an Horst P nachzuweisen. Wenn überhaupt, könnte Horst P nach Bezahlung eines Betrages von 10.000 S als Anzahlung für Gründungskosten nur 240.000 S entnommen haben. Wie sich aus der vom Prüfer erstellten Bilanz ergebe, sei zum 31. Dezember 1984 noch immer ein Stammkapital von 500.000 S vorhanden gewesen, dem die ausstehende Einlage Horst P von 250.000 S und eine Forderung an diesen in gleicher Höhe gegenüberstehe. Es sei somit überhaupt kein Betrag von ihr an Horst P geflossen, weswegen sich der angefochtene Bescheid auch als inhaltlich rechtswidrig erweise.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die Beschwerdeführerin hat nicht nur gegen den im Spruch dieses Erkenntnisses genannten Bescheid, sondern auch gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Steiermark, Berufungssenat, betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer für das Jahr 1984 Beschwerde erhoben. Im Bescheid des Berufungssenates wurde auf Grund des von der Abgabenbehörde bei der Beschwerdeführerin festgestellten Sachverhaltes die Festsetzung der genannten Abgaben grundsätzlich bestätigt (verdeckte Gewinnausschüttung). Der Bundesminister für Finanzen stellte die Beschwerdeführerin hinsichtlich der Körperschaft- und Gewerbesteuer für das Jahr 1984 klaglos, worauf der Verwaltungsgerichtshof mit Beschluß vom 19. Jänner 1988, Zl 87/14/0135, das diesbezügliche Beschwerdeverfahren einstellte.

Zum vorliegenden Beschwerdefall ist folgendes zu sagen:

Gemäß § 27 Abs 1 Z 1 EStG sind Einkünfte aus Kapitalvermögen unter anderem Gewinnanteile, Zinsen und sonstige Bezüge aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung. Nach Abs 2 des zitierten Paragraphen gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen auch besondere Entgelte und Vorteile, die neben den im Abs 1 bezeichneten Einkünften oder an deren Stelle gewährt werden.

Die belangte Behörde geht im angefochtenen Bescheid von der Rechtsansicht aus, daß die (widerrechtliche) Rückgewähr von Stammeinlagen des Gesellschafters einer GmbH als sonstiger "Vorteil" im Sinne der zitierten Bestimmung anzusehen ist und daher zu Einkünften aus Kapitalvermögen führt.

Der Gerichtshof teilt diese Auffassung nicht. Maßgebend für die Einkommensbesteuerung ist grundsätzlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen. Dies ergibt sich aus der Begriffsumschreibung des Einkommens als Steuerbemessungsgrundlage in § 2 Abs 2 bis 4 EStG 1972. Danach ist unter Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs 3 bezeichneten Einkunftsarten zu verstehen nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18).

Den in Abs 3 erschöpfend aufgezählten Einkunftsarten ist gemeinsam, daß sie nur dann das Einkommen ERHÖHEN, wenn sie ihrer Art nach geeignet sind, eine Vermögensvermehrung des Steuerpflichtigen zu bewirken. Bei den ersten drei Einkunftsarten (Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Einkünfte aus selbständiger Arbeit und Einkünfte aus Gewerbebetrieb) erhöhen nur Gewinne, also nach § 4 Abs 1 EStG nur Betriebsvermögensvermehrungen das Einkommen, während dies bei den übrigen Einkünften (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, Einkünfte aus Kapitalvermögen, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, sowie sonstige Einkünfte im Sinne des § 29) bei

Einnahmenzuflüssen der Fall ist, die ebenfalls nur dann vorliegen, wenn der Steuerpflichtige die tatsächliche und rechtliche Verfügungsmacht über Geld- oder Geldeswert erlangt. Bloße Vermögensumschichtungen fallen nicht unter den Begriff "Einkommen".

Ausgehend von diesen Überlegungen vertritt der Gerichtshof die Auffassung, daß nur die Erträge angelegten Kapitals, nicht jedoch dessen Rückzahlung zum Nominale unter den Begriff "Einkünfte aus Kapitalvermögen" subsumiert werden können. Diese Auffassung liegt auch dem hg Erkenntnis vom 24. Jänner 1984, Zl 83/14/0130, zugrunde, in dem der Gerichtshof ausgesprochen hat, daß die Verminderung des Reinvermögens der Gesellschaft, mit der eine Veränderung des Grund- oder Stammkapitals verknüpft ist, in der Regel (ausgenommen Mißbrauchsfälle) keine Gewinnausschüttung darstellt, weil die Rückzahlung von bereits versteuertem oder überhaupt nicht steuerpflichtigem Vermögen unter Einhaltung der für eine Kapitalherabsetzung geltenden formellen Voraussetzungen des Gesellschaftsrechtes grundsätzlich nicht steuerpflichtig ist.

Der Einwand, dies gelte eben nur für Rückzahlungen von gebundenem Kapital aufgrund einer Kapitalherabsetzung, ist unberechtigt. Es gibt keine Norm, die es rechtfertigen würde, die tatbestandmäßige Erfaßbarkeit rückgezahlter Kapitaleinlagen als Einkünfte aus Kapitalvermögen unterschiedlich zu beurteilen, je nachdem ob die Rückzahlung auf einer Kapitalherabsetzung beruht oder nicht.

Eine Kapitalherabsetzung kommt in diesem Zusammenhang vielmehr nur Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung zu. Sie rechtfertigt in qualifizierter Weise die Vermutung, daß im Einzelfall tatsächlich Stammeinlagen rückgewährt und nicht etwa thesaurierte Gewinne oder andere Mittel ausgeschüttet werden. Fehlt es an einer Kapitalherabseztung, so fehlt es regelmäßig an einem eindeutigen Beweis für die Behauptung, die dem Gesellschafter ausbezahlten Beträge seien rückgewährte Stammeinlagen. So gesehen werden Geldleistungen einer Kapitalgesellschaft an ihre Gesellschafter ohne vorangegangene Kapitalherabsetzung in den meisten Fällen die Vermutung rechtfertigen, es handle sich um Kapitalerträge des Gesellschafters, die aus (in der Vergangenheit) erwirtschafteten Gewinnen der Gesellschaft oder aus anderen Gesellschaftsmitteln, nicht jedoch aus Stammeinlagen der Gesellschafter herrühren.

Der Beschwerdefall ist jedoch insofern besonders gelagert, als die UNMITTELBAR nach Einzahlung des Stammkapitals erfolgte Rückzahlung desselben keinen Zweifel daran aufkommen läßt, daß eine Einlagenrückgewähr vorliegt, weil jede andere Möglichkeit, die Herkunft der rückgezahlten Beträge zu erklären, von vornherein ausscheidet. Es bedurfte daher im Beschwerdefall auf dem Boden der Sachverhaltsannahme der belangten Behörde keines weiteren Beweises dafür, daß die an den Beschwerdeführer geflossenen Beträge rückgezahlte Stammeinlagen darstellten.

Ist aber von diesem Sachverhalt auszugehen, so erweist sich der angefochtene Bescheid im Hinblick auf die vorstehenden Ausführungen als inhaltich rechtswidrig und war daher gemäß § 42 Abs 2 Z 1 VwGG aufzuheben.

Aus diesem Grund bedurfte es auch keines weiteren Eingehens auf das Beschwerdevorbringen, mit der die Einlagenrückgewähr deswegen bestritten wurde, weil der Beschwerdeführer offensichtlich (ebenso wie die belangte Behörde) der unrichtigen Rechtsauffassung war, daß eine Einlagenrückgewähr als verdeckte Gewinnausschüttung anzusehen sei.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl Nr 206/1989. Das Begehren auf Zuspruch von Umsatzsteuer war abzuweisen, weil ein solcher Zuspruch über den pauschalierten Schriftsatzaufwand hinaus nicht vorgesehen ist.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1991:1987140136.X00

Im RIS seit

19.02.1991

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

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