jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2004/6/2 2001/13/0229

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 02.06.2004

Index

20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

ABGB §983;
BAO §149;
BAO §21;
BAO §22;
BAO §23;
EStG 1988 §27 Abs1 Z1;
KStG 1988 §8 Abs2;

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden):2001/13/0230

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Seidl LL.M., über die Beschwerden der G Handels Gesellschaft m.b.H. in W, vertreten durch die dynama Wirtschaftstreuhand Gesellschaft m.b.H., Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in 1040 Wien, Wohllebengasse 13, gegen die Bescheide der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland je vom 12. Juli 2001, 1. (Berufungssenat XI) zu Zl. RV/245-11/03/98, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer für die Jahre 1990 bis 1993, Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer 1990 bis 1993 sowie Umsatz- und Körperschaftsteuer 1994 samt Verspätungszuschlägen (hg. Zl. 2001/13/0229), und 2. zu Zl. RV/236-11/03/98, betreffend Kapitalertragsteuer 1990 bis 1994 (hg. Zl. 2001/13/0230), zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 763,80 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Bei der beschwerdeführenden GmbH fand im Zeitraum vom März 1996 bis März 1997 eine abgabenbehördliche Prüfung hinsichtlich der Jahre 1990 bis 1994 statt.

Zur Tätigkeit der Beschwerdeführerin befragt, gab der damals zu 50 % an ihr beteiligte Geschäftsführer Dr. K., ein ehemaliger Richter, am 15. Oktober 1996 zu Protokoll, er habe im Rahmen der beschwerdeführenden GmbH Berufungen, "Konzepte" und VwGH-Beschwerden für die E GmbH erstellt. Diese Arbeiten hätten jedoch für "alle Firmen des Dr. S." Verwendung gefunden. Dazu sei ihm in der Kanzlei des Dr. S. ein eigener Arbeitsplatz zur Verfügung gestanden. Die Entlohnung sei stundenweise mit einem Satz von 350 S erfolgt. Einmal monatlich habe er ein internes Formular über die erbrachten Stunden und Leistungen (Klientenname und -nummer, Zeit) erstellt. Die Abrechnungen seien in unregelmäßigen Abständen erfolgt, auf entsprechendes Drängen habe er von Dr. S. auch Akontierungen erhalten. Als ihm im September 1994 mitgeteilt worden sei, dass seine Dienste nicht mehr benötigt würden, seien alle Forderungen bereits abgerechnet und in Form von Schecks oder Bargeld beglichen gewesen. Außer seiner Ehefrau, die die Rechnungen geschrieben habe, seien im Rahmen der GmbH keine Angestellten oder Subhonorarempfänger beschäftigt worden. Sämtliche Grundaufzeichnungen, wie Stundenaufzeichnungen und alle Ausgangsrechnungen, habe er am 11. Juni 1996 an Dr. S. übergeben.

Nach den Feststellungen der belangten Behörde war die E GmbH ausschließlich als Subunternehmerin der D WirtschaftsprüfungsgmbH tätig, welche auch alle Geschäftsanteile an der E GmbH gehalten hat. Geschäftsführer beider Gesellschaften war Dr. S.

Mit Schreiben vom 13. Jänner 1997 wurde die Beschwerdeführerin u.a. ersucht, die ab 1990 gebildeten "Rückstellungen für Fremdleistungen" zu begründen und zur Frage verdeckter Ausschüttungen in Form laufender - nach Angabe des Dr. K. vom 15. Oktober 1996 ohne entsprechende Rückzahlungsvereinbarungen erfolgter - Entnahmen von Geldbeträgen durch den Gesellschafter-Geschäftsführer Stellung zu nehmen. Da die Beschwerdeführerin für 1993 und 1994 keine Umsätze erklärt hatte, wurde ihr auch die Aussage ihres Geschäftsführers vorgehalten, wonach bis 1994 Leistungen für die E GmbH erbracht worden seien. Weiters stellte der Prüfer in Aussicht, die in den Jahren 1991 und 1992 erfolgten Ankäufe juristischer Bücher und Lexika von Dr. K. sowie die Geschäftsanbahnungs- und Repräsentationskosten der Jahre 1990 bis 1993 nicht als Betriebsaufwand anzuerkennen. Gleichzeitig wurde der Beschwerdeführerin der Termin der Schlussbesprechung mit 13. Februar 1997 bekannt gegeben.

Die Bildung einer "Rückstellung für Fremdleistungen" begründete die Beschwerdeführerin mit Eingabe vom 31. Jänner 1997 wie folgt:

"Die Einbuchung erfolgte aufgrund einer beiliegenden Vereinbarung. Die (Beschwerdeführerin) hat für einen Mandanten der (D WirtschaftsprüfungsgmbH) einen Betrag von S 620.000,-- in Rechnung gestellt und könnte, da die Forderung der (D WirtschaftsprüfungsgmbH) voraussichtlich ausfallen wird, für diesen Betrag in Haftung genommen werden. Da diese Causa noch nicht abgeschlossen ist, wird die Rückstellung im Jahr 1994 unverändert ausgewiesen. Die Rückstellung wurde als 'Fremdleistungen' bezeichnet, da es sich aus Sicht der (Beschwerdeführerin) und der (D WirtschaftsprüfungsgmbH) um Fremdleistungen handelt."

Angeschlossen war eine Rechnung der D WirtschaftsprüfungsgmbH vom 4. August 1994 über einen Betrag von 4,868.784 S, wobei alle persönlichen Daten unkenntlich gemacht waren. Weiters wurde eine Klageschrift der D WirtschaftsprüfungsgmbH vom 19. Dezember 1994 vorgelegt, in welcher unter Bezugnahme auf die Rechnung vom 4. August 1994 der noch offene Restbetrag von 4,547.722 S eingeklagt wird. Die angekündigte (offenbar mit der Beschwerdeführerin geschlossene) "Vereinbarung" wurde nach den Feststellungen der belangten Behörde weder mit dieser Vorhaltsbeantwortung noch zu einem späteren Zeitpunkt vorgelegt.

Zum weiteren Verlauf des Prüfungsverfahrens kann dem Betriebsprüfungsbericht vom 14. April 1997 entnommen werden:

Zu der am 13. Februar 1997 angesetzten Schlussbesprechung seien sowohl der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin Dr. K. als auch Dr. S. erschienen. In der zu Beginn der Besprechung vorgelegten schriftlichen Stellungnahme habe die Beschwerdeführerin erklärt, in den Jahren 1993 und 1994 seien keine "abrechenbaren Umsätze" mehr erzielt worden. Das Verrechnungskonto des Geschäftsführers werde verzinst und der Geschäftsführer sei bemüht, es laufend abzubauen.

Da die wiederholt abverlangten Stundenaufzeichnungen nur hinsichtlich des Jahres 1992 beigebracht worden seien, sei die Schlussbesprechung unterbrochen worden, um sie anschließend in den Räumlichkeiten der Steuerberatungskanzlei fortzusetzen. Über "massives Drängen und im Beisein des Leiters der Prüfungsabteilung" habe Dr. S. schließlich die gesamten von Dr. K. für den Tätigkeitszeitraum Dezember 1989 bis Juli 1994 geführten Stundenaufzeichnungen übergeben. Dabei habe es sich um exakte monatliche Abrechnungen gehandelt, wobei ausgehend vom offenen Saldo zum jeweiligen Monatsbeginn unter Anführung der geleisteten Stundenzahl und des Stundensatzes sowie unter Abrechnung der geleisteten Akontozahlungen der neue Saldo am jeweiligen Monatsende festgehalten worden sei. Die 54 Belege seien jeweils mit dem Wort "Monatsabrechnung" überschrieben. Zur "absoluten Vollständigkeit" würden nur die Abrechnungen für Ende 1989 bis April 1990 sowie der Monat August 1990 fehlen.

In der Folge hätten die Prüfer durch Addition der Monatsabrechnungen die Summe der abgerechneten Leistungen für das Jahr 1993 mit 529.600 S und jene für 1994 mit 340.600 S ermittelt. Gegenüber den erklärten Umsätzen des Jahres 1992 habe sich ein Mehrerlös von 179.050 S ergeben.

Um der Beschwerdeführerin Gelegenheit zur Stellungnahme zu den solcherart neu ermittelten Besteuerungsgrundlagen und zur Vorlage weiterer Unterlagen einzuräumen, sei eine neuerliche Schlussbesprechung für den 19. März 1997 anberaumt worden.

Mit Eingabe vom 27. Februar 1997 habe Dr. S. den Leiter der Prüfungsabteilung als befangen abgelehnt und die Delegierung des Prüfungsverfahrens an ein anderes Finanzamt angeregt. Die Finanzlandesdirektion habe diesem Ersuchen nicht entsprochen.

Am 17. März 1997 habe Dr. S. seine Teilnahme an der für den 19. März 1997 neuerlich anberaumten Schlussbesprechung telefonisch zunächst zugesichert. Am 19. März 1997 habe er im Wege eines Telefax jedoch mitgeteilt, dass er gegen die Entscheidung der Finanzlandesdirektion, das Verfahren nicht zu delegieren, ein außerordentliches Rechtsmittel ergriffen habe und auch um aufschiebende Wirkung vorstellig geworden sei, sodass um Verschiebung der Schlussbesprechung ersucht werde. Zum festgesetzten Termin der Schlussbesprechung am 19. März 1997 seien sodann weder der Geschäftsführer noch sein steuerlicher Vertreter (Dr. S.) erschienen.

In der Folge wurde das Prüfungsverfahren ohne Anberaumung einer weiteren Schlussbesprechung abgeschlossen.

Zur Buchführung der Beschwerdeführerin traf der Prüfer die Feststellung, dass sie nicht den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspreche. Die Zahlungsflüsse zwischen der Beschwerdeführerin und der E GmbH seien "außerbücherlich" über das Verrechnungskonto des Geschäftsführers abgewickelt worden. Eine monatliche Abstimmung des Forderungsstandes sei nicht erfolgt. Lediglich zum 31. Dezember (eines jeden Jahres) sei eine Umbuchung auf das Verrechnungskonto des Dr. K. vorgenommen worden. Die vorliegenden Abrechnungen des Dr. K. zeigten zudem die sachliche Unrichtigkeit der Bilanzen und der eingereichten Umsatzsteuererklärungen auf. Auch die von Dr. S. an den Geschäftsführer geleisteten Zahlungen hätten im Rechenwerk der Beschwerdeführerin keinen Niederschlag gefunden. Diese seien weder auf einem Konto "erhaltene Anzahlungen" noch auf dem Verrechnungskonto des Dr. K. erfasst worden. Diese Vorgangsweise (Vereinnahmung der Leistungserlöse durch den Geschäftsführer) habe zu einem erheblichen Ansteigen der Forderung der Beschwerdeführerin gegenüber ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer geführt. Ab Mitte 1992 habe die Nichterfassung der abgerechneten Leistungen eine Verringerung dieser Forderung bewirkt, weil der Geschäftsführer zur Abdeckung der laufenden Betriebsausgaben der Beschwerdeführerin seinerseits Geldmittel zugeführt habe. Das Verrechnungskonto des Dr. K. habe sich wie folgt entwickelt, wobei von 1993 auf 1994 auch keine Bilanzkontinuität gegeben sei:

1. Jänner 1990

- 123.438,00 S

31. Dezember 1990

234.061,00 S

31. Dezember 1991

771.633,00 S

31. Dezember 1992

949.574,00 S

31. Dezember 1993

758.598,94 S

31. Dezember 1994

(EB 1. Jänner 1994)

856.812,34 S

(920.507,94 S)

Auf Grund der angeführten formellen und materiellen Mängel der Bücher und Aufzeichnungen seien die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO zu schätzen. Die Schätzung erfolge unter Heranziehung der vom Geschäftsführer erstellten Abrechnungen. Obzwar die Beschwerdeführerin ihren Gewinn gemäß § 5 EStG 1988 durch Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln habe, könne bei der gegebenen Sachlage (monatliche Abrechnung der erbrachten Leistungen und Vereinnahmung durch den Geschäftsführer) davon ausgegangen werden, dass die vom Prüfer in Form einer Einnahmen- und Ausgabenrechung erfolgte Gewinnermittlung zu keinem wesentlich anderen Ergebnis komme als eine Gewinnermittlung in Form eines Betriebsvermögensvergleichs, sodass die Erstellung eigener Prüferbilanzen unterbleiben könne. Die solcherart ermittelten Einnahmenüberschüsse seien zur Gänze vom Gesellschafter-Geschäftsführer Dr. K. zur Deckung seiner Lebenshaltungskosten entnommen worden und stellten damit verdeckte Ausschüttungen dar.

Die zum 31. Dezember 1990 mit 100.000 S und zum 31. Dezember 1991 mit 520.000 S dotierte "Rückstellung für Fremdleistungen" sei nicht anzuerkennen. Die vorgelegten Unterlagen seien nicht geeignet, eine drohende Inanspruchnahme zur Haftung aufzuzeigen.

Auf den Konten "Geschäftsanbahnung", "Repräsentationsaufwendungen" und "Reisespesen (1994)" seien Aufwendungen geltend gemacht, die gemäß § 12 Abs.1 Z 3 KStG 1988 nicht abzugsfähige Repräsentationsaufwendungen darstellen würden. Die darauf entfallenden Vorsteuern seien daher gleichfalls nicht abzugsfähig.

Unter Tz. 30 des Betriebsprüfungsberichtes findet sich schließlich unter dem Punkt "Fachliteratur" die Feststellung, die Beschwerdeführerin habe im Jahr 1991 von ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer 209 Stück juristische Bücher um 52.250 S und im Jahr 1992 Fachliteratur um 100.000 S gekauft, wobei beide Vertragsteile erklärt hätten, dass der Kauf aus besonderer Vorliebe abgeschlossen worden sei und die Bestimmung des § 935 ABGB darauf keine Anwendung finde. Nach Angaben des Dr. K. habe es sich dabei um seine teilweise 30 Jahre alte private Bibliothek gehandelt. Bei den gegenständlichen Lexika und der geschichtlichen Sammlung handle es sich um wirtschaftliche Einheiten, welche nicht als geringwertige Wirtschaftsgüter im Jahr der Anschaffung abzugsfähig seien. Kauf wie auch Preisbestimmung seien auf Grund besonderer Vorliebe erfolgt, die "Fachliteratur" stelle einen bleibenden Wert dar und könne im Streitzeitraum keine abzugsfähigen Betriebsausgaben vermitteln.

Für zu (erwartenden) Gewerbesteueraufwand und Bilanzerstellungskosten wurden in den einzelnen Jahren des Streitzeitraums näher dargestellte Beträge bei Ermittlung der steuerpflichtigen Einkommens berücksichtigt.

Das Finanzamt schloss sich der Ansicht der Prüfer an und erließ - teilweise nach Wiederaufnahme der Verfahren - entsprechend geänderte Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 1990 bis 1994 sowie Gewerbesteuer 1990 bis 1993. Weiters erging ein Bescheid über die Festsetzung von Kapitalertragsteuer für die Jahre 1990 bis 1994.

In ihrer sowohl gegen die Wiederaufnahme der Verfahren als auch gegen die Sachbescheide erhobenen Berufung rügte die Beschwerdeführerin zunächst die mangelhafte Bescheidbegründung, die sich im Hinweis auf den Betriebsprüfungsbericht erschöpfe, welcher sich seinerseits auf "apodiktische Feststellungen" und Berechnungen beschränke.

Das "System der Wiederaufnahme" sei verfassungswidrig und der Betriebsprüfungsbericht in diesem Punkt "formelhaft" begründet. Die "individuellen Merkmale" seien nicht geprüft worden.

Nach umfangreichen allgemeinen rechtlichen Ausführungen zu den Erfordernissen, der eine Schätzung gemäß§ 184 BAO gerecht werden müsse, hielt die Beschwerdeführerin der Feststellung des Prüfers, es fehle an der "Bilanzkontinuität 1993 zu 1994", entgegen, dass sie im Zuge der Prüfung berichtigte Bilanzen der Jahre 1990 bis 1993 abgegeben habe. Die Bilanz 1994 sei auf Grund der berichtigten Bilanz für 1993 erstellt worden. Selbst für den Fall, dass eine Schätzung dem Grunde nach zulässig sein sollte, sei die Schätzungsmethode im Beschwerdefall verfehlt, weil sie in Form einer Einnahmen- und Ausgabenrechnung erfolgt sei. Dies führe zu Ergebnisverzerrungen, weil Rückstellungen und Erlös- bzw. Ausgabenabgrenzungen nicht vorgenommen werden könnten.

Die "Rückstellungen für Fremdleistungen" seien zu Recht gebildet worden. Ihre mögliche Inanspruchnahme zur Haftung führe zwingend zur Verpflichtung, eine entsprechende Rückstellung zu bilden. Die Leistungen der Beschwerdeführerin gegenüber der E GmbH seien im Wesentlichen in den Jahren 1990 und 1991 erfolgt, woran der Umstand nichts ändere, dass "die Klage erst 1994" eingebracht worden sei. Es habe sich bei diesem Klienten um "einen langjährigen Insolvenzfall" gehandelt. "Die Leistungen hätten auch jederzeit unter Berücksichtigung der Verschwiegenheitspflicht nach der Wirtschaftstreuhänderberufsordnung nachgewiesen werden können", wenn die Prüfer dies für erforderlich gehalten hätten.

Es lägen auch keine nicht abzugsfähigen Repräsentationsaufwendungen vor.

Die Annahme verdeckter Ausschüttungen sei gleichfalls nicht gerechtfertigt. Rückzahlungen seien zwar derzeit nicht möglich, doch würden größte Anstrengungen unternommen werden, "eine Rückzahlung vorzunehmen und das Verrechnungskonto abzubauen". Die Rückzahlung sei für das Jahr 2000 vorgesehen, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer Dr. K. sein 60. Lebensjahr vollenden und in Pension gehen werde. "Ab diesem Zeitpunkt" komme es dann "zu einer Aufrechnung mit Abfertigungsansprüchen für die Tätigkeit als Geschäftsführer". Die Verzinsung sei vorläufig gestundet, "jedoch durchaus vereinbart und beträgt 7 % per anno".

Die vom Gesellschafter-Geschäftsführer angeschaffte "Fachliteratur" sei nur teilweise 30 Jahre alt, auch könne jede Bibliothek mit einer Gesetzesänderung zur "Makulatur" werden. Die strittige Fachliteratur sei für die Erstellung eines Großwerkes über die Geschichte des österreichischen Verfahrensrechtes angeschafft worden und werde solcherart betriebliche Verwendung finden.

Eine Schlussbesprechung habe zu Unrecht nicht stattgefunden. Die Prüfung sei von befangenen Organen durchgeführt worden. Dieser Verfahrensmangel führe ebenfalls zur "Nichtigkeit bzw. Unüberprüfbarkeit" der mit Berufung bekämpften Bescheide.

In ihrer Stellungnahme hielten die Prüfer dem Berufungsvorbringen im Wesentlichen entgegen, dass sämtliche Besteuerungsgrundlagen an Hand der vorliegenden Unterlagen ermittelt worden seien und solcherart eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen tatsächlich nur in Ansehung der als Betriebsausgaben geltend gemachten Repräsentationsaufwendungen erfolgt sei. Die diesbezüglich abgesetzten Ausgaben seien im Einvernehmen mit dem Geschäftsführer zu 50 % steuerlich anerkannt worden. Bei den Repräsentationsaufwendungen habe es sich im Wesentlichen um Gasthausrechnungen gehandelt. Infolge der relativen Geringfügigkeit der Beträge hätten die Prüfer von einer Nachweisführung durch die Beschwerdeführerin abgesehen und hinsichtlich der Hälfte der Aufwendungen einen Werbezweck als gegeben angesehen. Durch diese Vorgangsweise könne sich die Beschwerdeführerin nicht als beschwert erachten.

Berichtigte Bilanzen der Jahre 1990 bis 1993 seien nicht vorgelegt worden. Die einzige während des Prüfungsverfahrens abgegebene Bilanz zum 31. Dezember 1994 weiche in Ansehung des Verrechnungskontos wohl deshalb von der Schlussbilanz zum 31. Dezember 1993 ab, weil nachträglich eine Verzinsung des Gesellschafter-Verrechnungskontos vorgenommen worden sei, sodass die Vorjahreszinsen den Eröffnungsbilanzansatz zum 1. Jänner 1994 erhöht hätten.

"Ergebnisverzerrungen" durch die Aufaddierung der vom Beschwerdeführer der E GmbH gelegten Rechnungen würden wohl behauptet, in der Berufung aber nicht aufgezeigt. Zur "Rückstellung für Fremdleistungen" habe keine Vereinbarung vorgelegt werden können, auf Grund derer die Beschwerdeführerin verpflichtet gewesen wäre, bereits abgerechnete und schon lange ausbezahlte Leistungserlöse zurückzuzahlen. Zudem sei die Abrechnung nach erbrachter Arbeitszeit erfolgt und nicht nach Erbringung eines bestimmten Werks. Auch in der Bilanz der E GmbH, und nur diese sei Vertragspartnerin der Beschwerdeführerin, finde sich keine korrespondierende Rückstellung. Solcherart habe dem Antrag des steuerlichen Vertreters, wenigstens 50 % der Rückstellung steuerlich anzuerkennen, nicht

entsprochen werden können.

Zum Berufungspunkt "Fachliteratur" verwiesen die Prüfer darauf, dass die Bücher "in Bausch und Bogen zum Liebhaberpreis von der Gesellschaft in Gegenverrechnung mit den Schulden des Gesellschafter-Geschäftsführers erworben" worden seien.

In ihrer Gegenäußerung brachte die Beschwerdeführerin neben allgemeinen rechtlichen Ausführungen zu Fragen der Bescheidbegründung und Beweiswürdigung vor, die Schlussbesprechung sei zu Unrecht entfallen, weil zum Zeitpunkt der angesetzten Schlussbesprechung über die bei der Volksanwaltschaft anhängige Beschwerde noch nicht entschieden gewesen sei. Berichtigte Jahresabschlüsse für 1992 und 1993 seien dem Prüfer zu Beginn der Prüfung übergeben worden und hätten die Verzinsung des Verrechnungskontos des Gesellschafter-Geschäftsführers Dr. K. betroffen. Die "Abwertung der juristischen Literatur" ergebe sich daraus, dass auf die allgemeine Brauchbarkeit und nicht auf den Wert abzustellen sei, den Bücherliebhaber ihnen beimessen würden. Die Schätzung an Hand der Abrechnungen sei unzutreffend, weil "bestimmte Leistungen überhaupt nicht abgenommen wurden und es daher zu keiner Verrechnung dieser Leistungen kam". Dr. K. verfüge im Gegensatz zu seiner protokollierten Aussage nunmehr über entsprechende Vermögenswerte und sei durchaus bemüht, das Verrechnungskonto abzudecken. "Da die Betriebsprüfung sich weigert, die Fremdleistungen in Form von Rückstellungen anzuerkennen, kommt es zu einem verzerrten Bild". Die Haftungsinanspruchnahme betreffend die Rückstellungen sei deshalb gerechtfertigt, weil "noch weit vor Klagseinbringung durch den Klienten der (D WirtschaftsprüfungsgmbH) dieser derartiges" angekündigt habe. Die Abrechnung sei wohl nach Stunden erfolgt, "aber bezogen auf ein bestimmtes Werk; daher können Rückgriffsansprüche geltend gemacht werden".

Mit dem erstangefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung hinsichtlich Wiederaufnahme der Verfahren, Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer sowie Verspätungszuschläge als unbegründet ab. Die Wiederaufnahme der Verfahren der Jahre 1990 bis 1993 sei zu Recht erfolgt, weil im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung nicht erklärte Umsätze, ungerechtfertigte Rückstellungsbildungen sowie Entnahmen des Geschäftsführers hervorgekommen seien, welche dieser ohne vertragliche Vereinbarung vorgenommen habe. Die steuerlichen Auswirkungen der Wiederaufnahmsgründe seien beträchtlich und keinesfalls wie behauptet als geringfügig zu beurteilen.

Der Prüfungsbericht entspreche allen Erfordernissen einer schlüssigen Bescheidbegründung und sei der Beschwerdeführerin nachweislich zugestellt worden. Alle darin getroffenen Feststellungen seien der Beschwerdeführerin zunächst zur Stellungnahme vorgehalten und das Parteiengehör daher gewahrt worden. Trotz Entfalls der Schlussbesprechung sei die Beschwerdeführerin zur Gänze über das Prüfungsergebnis informiert gewesen. Das eine Stunde vor dem festgesetzten Termin gestellte Ersuchen, die Schlussbesprechung neuerlich zu verschieben, habe die Betriebsprüfung zu Recht als Versuch der Verfahrensverzögerung gewertet. Im Übrigen seien auch im anschließenden Berufungsverfahren keine wesentlichen neuen Fakten, Berechnungen oder Unterlagen beigebracht worden. Selbst im Zuge einer durch die belangte Behörde abgehaltenen Besprechung mit dem Geschäftsführer und dem steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin sei zur Sache nichts vorgebracht worden. In der Folge habe die Beschwerdeführerin auch hinsichtlich des für den 7. März 2001 angesetzten Termins für die beantragte mündliche Berufungsverhandlung einen Antrag auf Verschiebung eingebracht. Diesem habe die belangte Behörde im Hinblick auf die sich stets wiederholenden Fristverlängerungs- und Verschiebungsanträge der Beschwerdeführerin nicht entsprochen. Eine allfällige Befangenheit von Organen der Abgabenbehörde sei gemäß § 76 Abs. 1 lit. c BAO von diesen selbst wahrzunehmen. Ein Ablehnungsrecht der Partei bestehe nicht. Im Übrigen sei eine allfällige Befangenheit von Organen der Abgabenbehörde erster Instanz im Berufungsverfahren unbeachtlich, weil die Abgabenbehörde zweiter Instanz ihrerseits den angefochtenen Bescheid auf seine Übereinstimmung mit dem Gesetz zu prüfen habe.

In der Sache selbst teile die belangte Behörde die Ansicht der Prüfer, dass die von der Beschwerdeführerin geführten Bücher und Aufzeichnungen sachlich unrichtig seien und der Besteuerung daher nicht zu Grunde gelegt werden könnten: Umsätze seien zu gering oder gar nicht aufgezeichnet worden, Zahlungen an den Geschäftsführer seien "außerbücherlich" erfolgt; auf dem Verrechnungskonto des Geschäftsführers seien Geldmittel nur erfasst worden, wenn sie unmittelbar für die Bezahlung von Aufwendungen der Beschwerdeführerin notwendig gewesen wären. Solcherart seien die Besteuerungsgrundlagen zu Recht an Hand der vom Geschäftsführer erstellten Abrechnungen ermittelt worden. Sämtliche Monatsabrechnungen seien "mittels privater Schecks" von Dr. K. persönlich vereinnahmt

worden. Es widerspräche den Gepflogenheiten des Geschäftslebens, dass abgerechnete Leistungen vom Auftraggeber bezahlt würden, wenn die Leistungen wie in der Berufung behauptet "nicht abgenommen" worden wären. Dass die Zahlungen durch Dr. S. erfolgt seien, erkläre sich aus dessen persönlichem Naheverhältnis zur E GmbH. Dem in der mündlichen Berufungsverhandlung gestellten Antrag auf Vernehmung der Ehefrau des Dr. K. habe die belangte Behörde nicht entsprochen, weil sich im gesamten Verwaltungsverfahren keine Anhaltspunkte dafür ergeben hätten, dass die namhaft gemachte Zeugin zweckdienliche Angaben machen könnte. Überdies fehle dem Beweisantrag ein "ersichtliches Beweisthema".

Soweit die Beschwerdeführerin rüge, die Gewinnermittlung sei zu Unrecht nach den Grundsätzen der Einnahmen-/Ausgabenrechnung erfolgt, komme der Berufung gleichfalls keine Berechtigung zu. Die Beschwerdeführerin übersehe nämlich, dass bei der gegebenen Sachlage auch eine Berechnung des Betriebsergebnisses in Form eines Betriebsvermögensvergleiches zu keinem betragsmäßig anderen Ergebnis in den jeweiligen Prüfungsjahren geführt hätte.

Die Einnahmenüberschüsse seien dem Gesellschafter-Geschäftsführer Dr. K. in Form entsprechender Entnahmen zugekommen. Vereinbarungen bezüglich der Rückzahlung der ursprünglich auf dem Verrechnungskonto gebuchten Forderungen gebe es nicht. Solcherart stellten die Entnahmen Zuwendungen dar, die ihre Ursache allein in der Eigentümerstellung des Gesellschafter-Geschäftsführers gehabt hätten und einem fremden Dritten in dieser Form nicht gewährt worden wären. Das Vorbringen zu geplanten Rückzahlungen sei nicht geeignet, die in den Prüfungsjahren bewirkten verdeckten Ausschüttungen rückwirkend zu korrigieren.

Das Erfordernis der Bildung von Rückstellungen habe die Beschwerdeführerin mit ihrem Hinweis auf eine von der D WirtschaftsprüfungsgmbH gegen einen ihrer Klienten eingebrachte Klage nicht aufgezeigt. Es sei in keiner Weise nachvollziehbar, was diese Klage mit den abgerechneten Honoraransprüchen der Beschwerdeführerin zu tun habe und woraus ein Regressionsanspruch der E GmbH gegenüber der Beschwerdeführerin resultieren könnte. Im Übrigen liege für den gesamten Prüfungszeitraum keine Ausgangsrechnung über den rückgestellten Betrag in Höhe von 620.000 S vor. Der Geschäftsführer Dr. K. sei bereits im Prüfungsverfahren zur Frage der Rückstellungsbildung vernommen worden und habe dabei zur Aufklärung des Sachverhaltes keinen Beitrag leisten können. Dem in der mündlichen Berufungsverhandlung gestellten Antrag auf dessen neuerliche Vernehmung habe die belangte Behörde aus diesem Grund nicht entsprochen. Das Anbot des steuerlichen Vertreters, eine Vereinbarung über den Verzicht auf die Verjährungseinrede vorzulegen, trage nichts zur Beantwortung der Frage bei, ob eine betriebliche Veranlassung für die Rückstellungsbildung bestanden habe.

Zum Punkt "Repräsentationsaufwendungen" kann dem angefochtenen Bescheid entnommen werden, dass diese Kosten nahezu ausschließlich aus Gasthausrechnungen resultierten, wobei die betriebliche Veranlassung der Bewirtungen nicht nachgewiesen worden sei. Da die Beschwerdeführerin nur einen einzigen Geschäftspartner, nämlich die E GmbH gehabt habe, bleibe kaum Spielraum für die Annahme, sämtliche Bewirtungsspesen könnten betrieblich veranlasst sein.

Was den strittigen Punkt "Fachliteratur" anlangt, nahm die belangte Behörde eine betriebliche Veranlassung des Erwerbs nicht als erwiesen an. Im Hinblick auf die von der Beschwerdeführerin tatsächlich ausgeübte Tätigkeit - der (aktuellen) Rechtsberatung - erscheine die Anschaffung einer nahezu 30 Jahre alten Sammlung aus dem Privatvermögen des Gesellschafter-Geschäftsführers Dr. K. als im persönlichen Naheverhältnis und in steuerlichen Überlegungen begründet.

Mit dem zweitangefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung betreffend Kapitalertragsteuer 1990 bis 1994 als unbegründet ab. Der Gesellschafter-Geschäftsführer habe Zahlungen für Leistungen, die die Beschwerdeführerin erbracht habe, ohne fremdübliche Vereinbarung "entnommen" und zur Deckung seines Lebensunterhaltes verwendet. Es stehe außer Streit, dass (ursprünglich) keine fremdüblichen Vereinbarungen hinsichtlich Rückzahlung und Verzinsung getroffen worden seien. Mangels Vermögenswerten sei eine Rückzahlung durch den Gesellschafter-Geschäftsführer überdies nicht realistisch gewesen. Die dem Gesellschafter solcherart zugewendeten Vorteile hätten ihre Wurzel allein in der Anteilsinhaberschaft. Allfällige spätere Rückzahlungsvereinbarungen könnten die einmal bewirkte verdeckte Ausschüttung mit steuerlicher Wirkung nicht nachträglich beseitigen. Die Vorschreibung entsprechender Kapitalertragsteuern gemäß § 93 EStG 1988 sei daher zu Recht erfolgt.

Wegen des sachlichen und persönlichen Zusammenhanges hat der Verwaltungsgerichtshof die gegen diese Bescheide erhobenen Beschwerden zur gemeinsamen Beratung und Entscheidung verbunden und über sie erwogen:

Wie schon im Verwaltungsverfahren rügt die Beschwerdeführerin in ihrer Beschwerde gegen den erstangefochtenen Bescheid Mängel des Betriebsprüfungsverfahrens. Die Schlussbesprechung sei zu Unrecht entfallen. Die Beschwerdeführerin habe gegen die Entscheidung in Bezug auf ihre Ablehnung von Prüfungsorganen wegen Befangenheit und ihren Delegierungsantrag Beschwerde an den UVS erhoben, sodass der Prüfer dem Antrag auf Verschiebung der Schlussbesprechung bis zum Vorliegen einer Entscheidung des UVS hätte entsprechen müssen. Indem die belangte Behörde die Ansicht des Finanzamtes übernommen habe, eine Schlussbesprechung sei zu Recht entfallen, habe sie den angefochtenen Bescheid mit Rechtswidrigkeit seines Inhaltes belastet.

Mit diesem inhaltlich einen Verfahrensmangel geltend machenden Vorbringen wird eine zur Aufhebung führende Rechtswidrigkeit des (erst)angefochtenen Bescheides schon deshalb nicht aufgezeigt, weil es die Beschwerdeführerin unterlässt, die Relevanz dieses behaupteten Mangels des Prüfungsverfahrens darzulegen. Die Bestimmung des § 149 BAO über die nach Beendigung einer abgabenbehördlichen Prüfung abzuhaltende Schlussbesprechung stellt keinen Selbstzweck dar, sondern dient - worauf im angefochtenen Bescheid zutreffend hingewiesen wird - der Wahrung des Parteiengehörs. Dass der Beschwerdeführerin im darauf folgenden Verwaltungsverfahren nicht ausreichend Gelegenheit zur Stellungnahme eingeräumt worden wäre, lässt sich den Verwaltungsakten nicht entnehmen und wird auch der Beschwerdeführerin nicht behauptet.

Der allgemeine und in keiner Weise auf die Feststellungen der belangten Behörde Bezug nehmende Beschwerdeeinwand, die Behörde habe nicht begründet, welchem Beweismittel sie gefolgt sei und warum sie gerade diesem und nicht einem anderen Beweismittel gefolgt sei, ist nicht berechtigt. Die belangte Behörde hat, wie bereits die Prüfer und diesen folgend das Finanzamt, ihre Feststellungen auf die von der Beschwerdeführerin im Laufe des Prüfungsverfahrens selbst vorgelegten Beweismittel (insbesondere auf die vom Geschäftsführer erstellten Abrechnungen) gestützt. Warum sie in den strittigen Punkten der - mit den vorgelegten Unterlagen nicht in Einklang zu bringenden - Sachverhaltsdarstellung der Beschwerdeführerin nicht gefolgt ist, wird im angefochtenen Bescheid eingehend begründet.

In der Sache selbst wendet sich die Beschwerde dagegen, dass auch die belangte Behörde die "Rückstellungen für Fremdleistungen" nicht anerkannt habe. Dass bisher noch keine konkreten Schadenersatzansprüche an die Beschwerdeführerin herangetragen worden seien, sondern nur an die D WirtschaftsprüfungsgmbH, könne nicht dazu führen, dass die Abgabenbehörde den "selbstverständlich gegebenen Durchgriff" negiere. "Wenn nämlich die WirtschaftstreuhandgesmbH diese Schadenersatzforderungen zu leisten hat", so könne sie sich bei der Beschwerdeführerin, die den Fehler verschuldet habe, regressieren.

Dieses Vorbringen verstößt gegen das vor dem Verwaltungsgerichtshof zu beachtende Neuerungsverbot. Im Verwaltungsverfahren hat die Beschwerdeführerin "ihre mögliche Haftungsinanspruchnahme" nämlich damit begründet, dass es sich bei der Klientin der D WirtschaftsprüfungsgmbH um einen langjährigen Insolvenzfall gehandelt habe. Dazu hat sie eine Klage der D WirtschaftsprüfungsgmbH gegen die (anonym gehaltene) Klientin vorgelegt, in der die Zahlung des ausständigen Betrages eingeklagt wird. Von einer fehlerhaften Leistungserbringung durch die Beschwerdeführerin war im Verwaltungsverfahren ebenso wenig die Rede wie von Schadenersatzansprüchen, die an die D WirtschaftsprüfungsgmbH von Seiten der Klientin herangetragen worden wären.

Gegen das Neuerungsverbot verstößt auch das in der Beschwerde unter "Vorsteuer Repräsentationsaufwendungen" erstattete Vorbringen. Dass die strittigen Aufwendungen im Zusammenhang mit erfolglosen Versuchen der Beschwerdeführerin gestanden seien, Geschäfte auf dem "Gebiet des Handels mit Waren aller Art" anzubahnen, wurde im Verwaltungsverfahren nicht behauptet. Davon abgesehen sind Bewirtungsspesen gemäß § 12 Abs. 1 Z 3 KStG 1988 iVm § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 nur dann abzugsfähig, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt. Der Feststellung der belangten Behörde, die Beschwerdeführerin habe einen derartigen Nachweis nicht erbracht, tritt die Beschwerde nicht entgegen. Im Hinblick auf die Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1972, die den Vorsteuerabzug für ertragsteuerlich nicht abzugsfähige Repräsentationsaufwendungen ausschließt, wird auch zu diesem Punkt eine Rechtswidrigkeit des erstangefochtenen Bescheides somit nicht aufgezeigt.

Zum Beschwerdepunkt "Fachliteratur" hat es die belangte Behörde nicht als erwiesen angenommen, dass die

Anschaffung aus betrieblichen Gründen erfolgt sei. Dass die von der Beschwerdeführerin bekundete Absicht, ein Werk über die Geschichte des österreichischen Verfahrensrechts zu erstellen, an Hand konkreter Unterlagen (Konzepte, Vereinbarung mit einem Verlag, o. ä.) nachvollziehbar gewesen wäre, behauptet die Beschwerdeführerin ebenso wenig, wie sie den Ausführungen der belangten Behörde nicht entgegentritt, der Kauf der Bücher sei im Prüfungsverfahren zunächst lediglich mit persönlichen Vorlieben begründet worden. Das auch vor dem Verwaltungsgerichtshof erstattete Vorbringen, der Gesellschafter-Geschäftsführer Dr. K. arbeite tatsächlich an dem besagten "Großwerk", lässt es zudem völlig im Dunkeln, welchen Beitrag die im Betriebsprüfungsbericht aufgelisteten Bücher ("Wien Archiv", "Wien Edition", "Steiermark Edition", "Meyers Enzyklopädisches Lexikon" samt Atlas) zu diesem Vorhaben leisten könnten. Solcherart kann es nicht als Ergebnis unschlüssiger Beweiswürdigung angesehen werden, wenn die belangte Behörde eine betriebliche Veranlassung der vom Geschäftsführer abgeschlossenen Insichgeschäfte nicht als erwiesen angenommen hat.

Worin die Verfassungswidrigkeit der im Beschwerdefall angewendeten Bestimmung des§ 303 Abs. 4 BAO liegen sollte, macht die Beschwerdeführerin mit ihrem Hinweis auf die Häufigkeit der verfügten Wiederaufnahmen und den geschichtlichen Hintergrund der diesbezüglichen Bestimmungen nicht einsichtig. Der Verwaltungsgerichtshof sieht sich daher durch das Beschwerdevorbringen nicht zu einer Antragstellung nach Art. 140 Abs. 1 B-VG veranlasst.

In ihrer Beschwerde gegen den zweitangefochtenen Bescheid rügt die Beschwerdeführerin das Unterbleiben beantragter Beweisaufnahmen. Die Beschwerdeführerin habe beantragt, ihren Geschäftsführer zur Frage der Rückstellungsbildung zu vernehmen, und die Vorlage einer Vereinbarung über die Abgabe eines Verjährungsverzichtes angeboten. Indem die belangte Behörde auf diese Beweisanbote nicht eingegangen sei, habe sie ihre Pflicht zur amtswegigen Sachverhaltsermittlung verletzt.

Mit diesem Vorbringen wird eine Rechtswidrigkeit des ausschließlich die Vorschreibung von Kapitalertragsteuer betreffenden Bescheides schon deshalb nicht aufgezeigt, weil die von der belangten Behörde festgestellten, als verdeckte Ausschüttungen gewerteten Entnahmen des Gesellschafter-Geschäftsführers das Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin unabhängig von der Frage gemindert haben, ob die Beschwerdeführerin auf Grund von (unklar gebliebener) Vereinbarungen zur Rückzahlung bereits vereinnahmter Leistungserlöse hätte verhalten werden können und deshalb zur Rückstellungsbildung verpflichtet gewesen wäre.

Dass Gesellschafter einer GmbH aus dem Gesellschaftsvermögen "Entnahmen" tätigen, die auf einen einwandfrei nachgewiesenen, zivilrechtlich tragenden Rechtsgrund nicht zurückgeführt werden können, ist im Übrigen eine Fallkonstellation, mit welcher sich der Verwaltungsgerichtshof schon wiederholt befasst hat. Er hat hiezu in seiner Judikatur mehrfach klargestellt, dass an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern zumal im Falle eines die Gesellschaft beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers ebenso strenge Maßstäbe wie an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen anzulegen sind. Solche Abmachungen müssen von vornherein ausreichend klar sein und einem Fremdvergleich standhalten, widrigenfalls die Rückzahlbarkeit der von den Gesellschaftern von der Gesellschaft empfangenen Geldbeträge oder Sachwerte nicht als erwiesen angenommen werden kann, sodass von einer verdeckten Ausschüttung ausgegangen werden muss. Der Gerichtshof hat im gegebenen Zusammenhang auch schon ausgesprochen, dass die bloße Verbuchung von Zuwendungen an den Gesellschafter eine Urkunde über den Rechtsgrund der Zuwendung nicht ersetzen kann, weil ein solcher Buchungsvorgang weder nach außen zum Ausdruck kommt, noch daraus der Rechtsgrund für die tatsächliche Zahlung hervorgeht (vgl. in jüngster Zeit mit weiteren Nachweisen das hg. Erkenntnis vom 25. Februar 2004, 99/13/0154).

Vor diesem Hintergrund war das ausschließlich um die Frage der Rückzahlungsabsicht und der diesbezüglichen finanziellen Möglichkeiten des Gesellschafter-Geschäftsführers kreisende Vorbringen im Verwaltungsverfahren von vornherein nicht geeignet, der Annahme verdeckter Ausschüttungen hinsichtlich der "Entnahmen" mit Aussicht auf Erfolg zu begegnen.

Die Beschwerden erweisen sich somit insgesamt als unbegründet und waren daher gemäß§ 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VerordnungBGBl. II Nr. 333/2003. Wien, am 2. Juni 2004

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2004:2001130229.X00

Im RIS seit

09.07.2004

Zuletzt aktualisiert am

28.12.2011

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at