jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2019/7/17 Ra 2018/13/0058

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 17.07.2019

Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag
74/01 Kirchen Religionsgemeinschaften

Norm

BAO §280 Abs1 lite
BAO §93 Abs3 lita
IsrG 1890 §5
KStG 1988 §8 Abs2
VwGG §42 Abs2 Z3

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs sowie Senatspräsident Dr. Nowakowski, die Hofräte MMag. Maislinger und Mag. Novak und die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Engenhart, über die Revision der W GmbH in W, vertreten durch die CMS Reich-Rohrwig Hainz Rechtsanwälte GmbH in 1010 Wien, Gauermanngasse 2, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 28. Februar 2018, Zl. RV/7101323/2013, betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2007 bis 2009, zu Recht erkannt:

Spruch

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Begründung

1 Die Revisionswerberin ist eine GmbH, die - soweit vom Bundesfinanzgericht festgestellt - "Mieterlöse daraus" erzielt, "dass sie bebaute Liegenschaften von der an ihr mittelbar beteiligten Israelitischen Kultusgemeinde Wien (IKG) pachtet und einzelne Wohnungen an Mieter weitervermietet". An ihr ist zu 100% eine GmbH beteiligt, deren einziger Gesellschafter die Kultusgemeinde ist.

2 Im Bericht vom 27. Juli 2011 über eine bei der Revisionswerberin durchgeführte Außenprüfung, zu der dem Verwaltungsgerichtshof weder der Arbeitsbogen noch die Niederschrift über die Schlussbesprechung vorgelegt wurde, stellte der Prüfer - soweit für das Revisionsverfahren wesentlich - dar, die im Februar 1997 gegründete Revisionswerberin betreibe in Wien "19 Wohnheime" und "forciere" weiters "die Vermietung von Garagenstellplätzen".

Unter den vom Prüfer in Tabellen angeführten 26 Objekten finden sich neben 19 Wohnheimen und zwei Garagen aber auch noch zwei Geschäftslokale, eine nicht näher bezeichnete "Ladenstraße" und zwei Objekte, die nur durch die Angabe der Adresse gekennzeichnet sind.

3 Zu den Wohnheimen wird im Bericht dargelegt, den "Mietern" der "Wohneinheiten" werde "ein umfassendes Service- und Leistungspaket" angeboten. Eine "besondere Serviceleistung" sei die Weitergabe der für die Revisionswerberin als Großabnehmerin günstigen Energietarife an die "Heimbewohner". Die Kultusgemeinde verrechne der Revisionswerberin "im Wesentlichen die Pacht- und Betriebskosten (...) auf der Grundlage eines Generalpachtvertrages". Energiekosten würden von der Revisionswerberin "direkt mit dem Energieversorgungsunternehmen abgerechnet". Diese Kosten "sowie u.a. sogenannte 'Heimbeiträge'" würden "auf Grundlage von Heimbenützungsverträgen an die Mieter weiterverrechnet".

4 Darüber hinausgehende Feststellungen über den Inhalt der Vertragsbeziehungen zwischen der Revisionswerberin einerseits und der Kultusgemeinde sowie den "Heimbewohnern" ("Mietern") andererseits enthält der Bericht ebenso wenig wie Feststellungen über die Benützungsverhältnisse hinsichtlich der sieben Objekte, bei denen es sich nicht um "Wohnheime" handelt. Ob auch sie Gegenstand des "Generalpachtvertrages" sind, geht aus dem Bericht und den vorgelegten Aktenteilen - in denen dieser Vertrag nicht enthalten ist - nicht zweifelsfrei hervor.

5 Es folgt im Bericht - soweit für das Revisionsverfahren relevant - eine auf die Gesamtheit der Objekte bezogene "Darstellung der operativen Kennzahlen" für die Jahre 2007 bis 2010, aus der folgende - die "Heimbewohner" und "Mieter" nun als Unterpächter einstufende - Schlussfolgerung gezogen wird:

"Aus der o.a. Aufstellung läßt sich im Wesentlichen die Tatsache ableiten, dass die Objekte seitens der geprüften Gesellschaft von der 'Großmuttergesellschaft' IKG gepachtet und anschließend mit einem Gewinnaufschlag (RAK1) im Gesamttatbestand von (durchschnittlich rund) 17% weiterverpachtet werden."

6 Eine weitere tabellarische Übersicht stellt die Betriebsergebnisse der 26 Objekte jeweils für die Jahre 2007 bis 2010 und zusammengefasst für diese vier Jahre dar. Die Gesamtergebnisse der vier Jahre sind bei 18 Objekten (14 Wohnheime, die beiden Garagen und die beiden Geschäftslokale) sowie insgesamt für die Summe der Objekte positiv und bei acht Objekten (fünf Wohnheime, die "Ladenstraße" und die zwei nur mit Adresse bezeichneten Objekte) negativ.

7 Aus diesen "Fünfjahresvergleichen" (Anmerkung: dargestellt sind die Ergebnisse von vier Jahren) lasse sich, so der Bericht, ableiten, dass bei sechs "vom Rechtsvorgänger (gemeint offenbar die Kultusgemeinde als Verpächterin) übernommenen Objekten" in Summe negative Einkünfte erwirtschaftet worden seien, sodass "im Sinne des Fremdvergleichsgrundsatzes eine tiefgründigere Ursachenforschung durchgeführt wurde". Bei den sechs Objekten handelt es sich um drei der fünf in den Jahren 2007 bis 2010 insgesamt verlustträchtigen Wohnheime, die "Ladenstraße" und die zwei nur mit Adresse bezeichneten Objekte, für die nun durchschnittliche Rohaufschlagskoeffizienten zwischen 0,69 und 1,10 dargestellt werden.

8 Es folgt eine "vergleichende Darstellung der operativen Kennzahlen betreffend Pacht und Betriebskosten bei den gewinnbringenden Vermietungsobjekten", wobei von den 18 gewinnbringenden Objekten aber nur sechs der 14 gewinnbringenden Wohnheime angeführt und behandelt werden. Für sie werden durchschnittliche Rohaufschlagskoeffizienten zwischen 1,16 und 1,41 dargestellt, deren Durchschnitt 1,29 ergibt. 9 Aus diesem Befund leitet der Bericht - mit einleitendem Hinweis auf Punkt 2. einer nicht vorliegenden "gegenständlichen Niederschrift" - ab, es seien "die Pacht- bzw. Betriebskostenzahlun gen der geprüften Gesellschaft an die 'Großmuttergesellschaft' (IKG) bei den verlustbringenden Vermietungsobjekten als unangemessen hoch zu beurteilen und damit auf Grundlage des nachstehenden Ermittlungsschemas dargestellten Umfanges als verdeckte Ausschüttungen zu beurteilen".

10 Als verdeckte Ausschüttung wird sodann - gesondert für jedes der sechs in Betracht gezogenen Verlustobjekte und für jedes der vier Jahre - der Betrag ermittelt, der hinzugerechnet werden muss, um einen Rohaufschlagskoeffizienten von 1,29 zu erreichen (Tz 1.3.4 "Verdeckte Ausschüttung").

1 1 Ein zweites revisionsgegenständliches Thema des Berichtes (Tz 1.3.3 "Noch nicht abgerechnete Leistungen für Stromverbrauch") betrifft - in einer auf die Gesamtheit der Objekte bezogenen, nach Jahren getrennten Berechnung - den Umstand, dass die Stromkosten der Revisionswerberin jeweils "höher waren als die adäquaten Einnahmen". Die verbale Sachverhaltsdarstellung und die daraus gezogene Schlussfolgerung lauten:

"Im Zuge der Sachverhaltsermittlung stellte sich zu dieser Begebenheit heraus, dass auf Grundlage von stichprobenartigen Kontrollen bzw. auf Basis technisch notwendiger Wechsel von Stromzählern seitens Beauftragter der geprüften Gesellschaft eruiert werden konnte, dass die seitens Bedienstete des Energieversorgungsunternehmens 'WIEN-STROM' installierten Hauptzähler teilweise höhere Stände aufweisen als die über Professionisten bei den einzelnen Wohneinheiten installierten Etagenverteiler, sodass von der geprüften Gesellschaft insgesamt weniger an Stromkosten an die Mieter weiterverrechnet wurden als tatsächlich an Strom von den Mieter verbraucht wurde. (Es folgt eine Tabelle.)

Seitens der Betriebsprüfung erfolgt die Sachverhaltswürdigung derart, dass die entsprechenden jährlichen Stromnachforderungen gegenüber den Mietern unter der Position 'noch nicht abgerechneter Stromverbrauch lt. Bp' im o.a. Ausmaß im Umlaufvermögen aktiviert werden."

1 2 Auf der Grundlage dieser Feststellungen erließ das Finanzamt die jetzt strittigen sechs Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2007 bis 2009. 13 In dem Schriftsatz vom 25. November 2011, mit dem die Revisionswerberin ihre Berufung gegen diese Bescheide begründete, brachte sie vor, sie habe "als Pächterin ab dem Jahr 1997" von der Kultusgemeinde "diverse Objekte für den Betrieb und die Führung von Wohnheimen übernommen". Im "Generalpachtvertrag", mit dem dies geregelt worden sei, sei jeweils (gemeint offenbar: für jedes Objekt gesondert) ein Nettopachtzins vereinbart worden, der sich "an den für den jeweiligen Bezirk ortsüblichen Preisen" orientiert habe. Die Weitervermietung erfolge "zu den auf dem Markt erzielbaren Preisen, wobei zum Teil auch auf die soziale Bedürftigkeit einzelner Mieter Rücksicht genommen wird". Dadurch könne es vorkommen, dass sich "bei manchen Objekten" ein negatives Ergebnis einstelle. Dem sei aufgrund der insgesamt durchaus positiven Ergebnisse bislang nicht so große Bedeutung beigemessen worden. Im "Vorjahr" sei man aber in Verhandlungen mit der Kultusgemeinde eingetreten, die im Rahmen eines Gesamtkonzeptes zu einer Evaluierung der "Pachtverträge" (hier im Plural) geführt hätten. Es sei jedoch nicht vertretbar, die Annahme einer verdeckten Ausschüttung darauf zu gründen, "dass alle Mietobjekte den gleichen Ertrag bringen müssen". Ein Fremdvergleich müsste vielmehr "mit ähnlichen Mietobjekten hergestellt werden". 14 Zum Stromverbrauch wurde dargelegt, die Differenz zwischen Kosten und Einnahmen erkläre sich einerseits aus den Allgemeinflächen und andererseits daraus, dass "einige" Stromzähler fehlerhaft gewesen seien und ein Austausch teurer gewesen wäre als der Verlust aus der fehlerhaften Abrechnung. 2011 seien die fehlerhaften Zähler schließlich ausgetauscht worden. Eine Möglichkeit dazu, im Nachhinein die Differenz zwischen dem fehlerhaft angezeigten und dem tatsächlichen Stromverbrauch zu ermitteln und den zum Teil seither auch schon ausgezogenen Mietern zu verrechnen, bestehe nicht. Die vom Prüfer aktivierten Forderungen "müssten" noch im gleichen Jahr "wegen Uneinbringlichkeit bzw. mangels der Möglichkeit, sie korrekt zu verrechnen", wieder abgeschrieben werden.

1 5 Die Stellungnahme des Prüfers zur Berufung, die weitgehend aus einer Wiederholung von Teilen des Prüfungsberichtes bestand, enthielt folgende neue Ausführungen zur verdeckten Ausschüttung:

"Diesbezüglich ist festzuhalten, dass der Begriff 'Rohertrag' sich in der Praxis nach wie vor großer Beliebtheit erfreut, wenngleich die Betriebswirtschaftslehre nur mehr den Begriff 'Deckungsbeitrag' verwendet. Prinzipiell ist unter Rohertrag wie hier verwendet der Betrag zu verstehen, welcher vom Umsatz nach Abzug der variablen (=umsatzabhängigen) Kosten bzw. direkten (=auftragsabhängigen) Kosten verbleibt.

(...)

Aus den seitens der belangten Behörde durchgeführten Deckungsbeitragsrechnungsvergleiche bei den 'Kostenträgern' lässt sich zusammenfassend die Tatsache ableiten, dass von der 'Großmuttergesellschaft' der Berufungswerberin auf Grundlage der bereits bei der Vertragsgestaltung in Form der im Generalpachtvertrag vorgegebenen Mieten bei den 'verlustbringenden' Vermietungsobjekten offensichtlich - im Vergleich mit den tatsächlich aus der derzeitigen Infrastruktur seitens der Berufungswerberin erzielbaren Einnahmen aus 'Heimbeiträgen' - insgesamt von einer überhöhten Verrechnung von Sachkosten seitens der 'Großmuttergesellschaft' auszugehen war, deren Ursache - unter Betrachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes - nur in der Gesellschafterstellung erklärbar war."

16 Zu den Stromkosten äußerte sich der Prüfer nun wie folgt:

"Die seitens der Berufungswerberin vorgebrachte Argumentation, dass die von der belangten Behörde aktivierten 'noch nicht abgerechneten Stromforderungen' im gleichen Jahr wegen Uneinbringlichkeit bzw. mangels der Möglichkeit, sie korrekt zu verrechnen, wieder abgeschrieben werden müssen, ist zwar aus handelsrechtlicher Sicht

korrekt, da jedoch auf Einbringungsmaßnahmen offensichtlich freiwillig verzichtet wird bzw. wurde, ist eine steuerliche Absetzbarkeit nicht zulässig, und damit wiederum eine außerbilanzmäßige Zurechnung vorzunehmen."

1 7 Die Revisionswerberin replizierte mit Schriftsatz vom 30. April 2013 auf diese Stellungnahme, wobei sie zur verdeckten Ausschüttung im Wesentlichen noch vorbrachte, bei Abschluss des Generalpachtvertrages sei man davon ausgegangen, dass alle Objekte langfristig gesehen gewinnbringend zu vermieten seien. Wie sich nachträglich herausgestellt habe, sei es nicht bei allen Objekten gelungen, positive Ergebnisse zu erzielen. Dies "zum Teil auch" deshalb, weil auf die soziale Bedürftigkeit "mancher" Mieter Rücksicht genommen worden sei. Auf keinen Fall könne aber eine verdeckte Ausschüttung in dem Maß unterstellt werden, in dem der Rohertrag der weniger ertragreichen Objekte hinter dem der gewinnbringenden zurückgeblieben sei. Mieterlöse hingen von Lage, Infrastruktur und Beschaffenheit des einzelnen Objektes ab. 18 Zu den falsch abgerechneten Stromkosten wurde dargelegt, die Revisionswerberin habe nicht auf die Weiterverrechnung "verzichtet", sondern diese wegen technischer Mängel der Geräte nicht vornehmen können, und ein Austausch der Geräte sei "erst nach sorgfältiger Planung der Kosten und Sicherung der Finanzierung" der schon in der Berufungsbegründung mit rund EUR 88.000,-- bezifferten Kosten möglich gewesen.

1 9 Das Finanzamt erließ keine Berufungsvorentscheidung und legte die Berufung im Juni 2013 dem unabhängigen Finanzsenat vor. 20 Mit dem nunmehr angefochtenen Erkenntnis vom 28. Februar 2018 wies das inzwischen zuständig gewordene Bundesfinanzgericht die von ihm als Beschwerde zu behandelnde Berufung als unbegründet ab.

2 1 Es traf - abgesehen von einleitenden Sätzen über das (in ihnen verkürzt dargestellte) Geschäftsfeld der Revisionswerberin und die Beteiligungsverhältnisse - keine eigenen Feststellungen zum Sachverhalt.

22 Zur verdeckten Ausschüttung legte das Bundesfinanzgericht im Anschluss an allgemeine Rechtsausführungen dar, Vertragsbeziehungen zwischen der Revisionswerberin und der Kultusgemeinde seien auf Grund der gesellschaftsrechtlichen Verflechtung einem Fremdvergleich zu unterziehen. Es sei zu prüfen, ob der Revisionswerberin "Gesellschaftsvermögen entzogen" und die Kultusgemeinde dadurch "bereichert" worden sei. 23 Dass dies der Fall gewesen sei, habe der Prüfer "in diesem Sinne dadurch" festgestellt, "dass im Verhältnis zu den gewinnbringenden Objekten bei den verlustbringenden Objekten die Pacht und die Betriebskosten höher waren als die aus der Weiterverrechnung der Mieten lukrierten Erlöse".

24 Die daran anschließende Auseinandersetzung mit dem Vorbringen der Revisionswerberin lautete im Wesentlichen:

"Während sie einerseits vorbringt, die Vermietung erfolge zu ortsüblichen (und damit fremdüblichen) Preisen, verweist sie andererseits darauf, dass zum Teil auch auf die soziale Bedürftigkeit der Mieter Rücksicht genommen werde, wodurch es bei manchen Objekten zu negativen Ergebnissen komme. Die verlustbringenden Objekte wurden im Bp-Bericht dezidiert aufgelistet. Das Vorbringen der Bf. lässt den Schluss zu, dass bei diesen nicht die fremdübliche und damit wirtschaftlich sinnvolle Vermietung im Vordergrund stand, sondern die finanzielle Entlastung sozial bedürftiger Mieter.

Die Bf. als GmbH hat ihr Unternehmen in wirtschaftlich sinnvoller Weise zu führen. Dazu gehört jedenfalls nicht, aus sozialen Beweggründen auf Mieterlöse finanziell schwächer gestellter Mieter zu verzichten. Die Unterstützung finanziell Bedürftiger bzw. die Wahrung sozialer Aufgaben ist allenfalls Betätigungsfeld und Zielsetzung der IKG (siehe www.wikipedia.org) als gemeinnütziger Verein, sodass die IKG der Bf. den dieser dadurch entstehenden Aufwand ersetzen müsste.

Die Bp vergleicht die gewinnbringenden und die verlustbringenden Objekte untereinander in einem 'innerbetrieblichen Betriebsvermögensvergleich' durch Ermittlung des jeweiligen Rohaufschlages.

Dieser Vergleich ist zulässig, weil bei den gewinnbringenden Objekte davon auszugehen ist, dass Pacht und Mieten angemessen und diese in wirtschaftlich sinnvoller Weise betrieben wurden und daher gewinnbringend waren. Daher erfolgte der Fremdvergleich sehr wohl mit ähnlichen Mietobjekten.

Argumente, warum die gewinnbringenden Objekte nicht fremdüblich betrieben worden sein sollen, bringt die Bf. nicht vor.

Es ist daher die Schlussfolgerung der Bp zulässig, wenn diese unter Tz 1.3.4 des Berichtes unter Verweis auf Pkt. 2 des Berichtes (Anmerkung: gemeint ist der Verweis auf Punkt 2. einer in den vorgelegten Akten nicht enthaltenen

'Niederschrift') ausführt, dass die Pacht- bzw. Betriebskostenzahlungen der Bf. bei den verlustbringenden Vermietungsobjekten an die IKG im Verhältnis zu den gewinnbringenden als unangemessen hoch zu beurteilen seien.

Dieses Missverhältnis zwischen Aufwand (Pacht) und Erlösen wird durch die Messzahl 'Rohaufschlagskoeffizient' deutlich zum Ausdruck gebracht."

2 5 Daran anschließend erläuterte das Bundesfinanzgericht, ein "gänzlich anderes aus dem Vorbringen der Bf. ableitbares, an das Vorliegen von Liebhaberei gemahnendes Szenario" läge vor, wenn die Pacht bei den verlustbringenden Objekten zwar angemessen gewesen wäre, die Mieten dort aber aus außerbetrieblichen Gründen so niedrig gewesen wären, "dass es ausgeschlossen wäre jemals Gewinne zu erzielen".

26 Diesen Gedankengang verwarf das Bundesfinanzgericht mit folgender Begründung:

"Dass die Bf. jedoch offenbar doch der Auffassung der Bp zuneigt, die Pachtzahlungen seien bei diesen Betrieben fremdunüblich hoch, zeigt die Argumentation in der Beschwerde, wonach den Pachtverträgen der weniger effizienten Gebäude bisher nicht so große Bedeutung zugemessen worden sei und diese 2011 (offenbar im Zuge bzw. im Anschluss an die Betriebsprüfung) evaluiert worden seien.

Richtig ist, dass nicht alle Mietobjekte den gleichen Ertrag bringen müssen. Fremdüblich ist die Vermietung jedoch nur dann, wenn ein Überschuss erwirtschaftet wird."

2 7 Dass auch die subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Ausschüttung, nämlich eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft, vorliege, begründete das Bundesfinanzgericht damit, dass die Revisionswerberin "zumindest über vier Jahre hinweg nichts unternahm, um die Pachtverträge zu evaluieren". Damit habe sie "eine Minderung des Gesellschaftsvermögens in Kauf genommen und akzeptiert". 28 Im Zusammenhang mit den Stromkosten ging das Bundesfinanzgericht zuerst auf die defekten Zähler ein. Dem Argument der Revisionswerberin, die Kosten für den Austausch, die schließlich EUR 88.000,-- betragen hätten, wären höher gewesen als der Verlust aus den fehlerhaften Abrechnungen, könne nicht gefolgt werden. Die Summe der vom Prüfer für die Jahre 2007 bis 2010 aktivierten Forderungen (Anmerkung: Gesamtdifferenz zwischen Stromkosten der Revisionswerberin und ihnen gegenüberstehenden Einnahmen) betrage nämlich EUR 181.000,--. Das Bundesfinanzgericht habe den "Eindruck", dass erst die Betriebsprüfung Anlass zum Austausch der Zähler gab, und gelange "in freier Beweiswürdigung zur Auffassung, dass trotz Kenntnis von fehlerhaften Abrechnungen durch die Subzähler mit den einzelnen Mietern auf einen zeitnahen Austausch dieser defekten Zähler und damit auch auf die korrekte Abrechnungssumme verzichtet wurde."

29 "Darüber hinaus" - so das Bundesfinanzgericht im Anschluss an diese Gegenüberstellung von Gesamtdifferenz und Kosten für den Zähleraustausch - habe es die Revisionswerberin "in fremdunüblicher Weise" unterlassen, den auf die Gemeinschaftsflächen entfallenden Stromverbrauch an die Mieter weiterzuverrechnen.

3 0 Den vorliegenden Zahlen nach seien etwa 22% der Stromkosten der Revisionswerberin nicht weiterverrechnet worden. Inwieweit dies auf die schadhaften Zähler und inwieweit es auf die "fremdunübliche Nichtweiterrechnung" von Stromkosten (gemeint: für die Allgemeinflächen) zurückzuführen sei, lasse sich "nicht nachvollziehen".

31 Aus diesen Erwägungen zog das Bundesfinanzgericht folgende Schlussfolgerungen:

"Jedenfalls entsteht, wie bereits ausgeführt, der Eindruck, dass die Nichtverrechnung des tatsächlich verbrauchten Stromes nicht Ergebnis einer wirtschaftlichen Geschäftsgebarung, sondern vielmehr einer freiwilligen Zuwendung gleichzuhalten ist - und somit nicht betrieblich veranlasst ist.

Es ist daher der Bp. nicht entgegenzutreten, wenn sie in Höhe der Differenz zwischen geltend gemachten Stromaufwand insgesamt (der sowohl die allgemein zugänglichen Bereiche als auch den in den einzelnen Wohneinheiten tatsächlich verbrauchten Strom) und Erlösen aus Stromverbrauch lt. (defekten) Etagenzählern eine Forderung einstellte.

Diese Forderung ist entgegen der Auffassung der Bf. jedoch nicht aufwandswirksam als Schadensfall auszubuchen, sondern auf Grund ihres nicht betriebswirtschaftlich bedingten Ursprungs gewinnneutral aufzulösen."

32 Eine Revision erklärte das Bundesfinanzgericht für nicht zulässig:

"Die hier zu behandelnde Frage, nämlich dass die Bf. auf die Abrechnung des Stromverbrauches bei den einzelnen Mietern gemäß deren Verbrauch verzichtete, war eine Sachverhaltsfrage.

Die Frage unter welchen Voraussetzungen eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt, wurde von der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes bereits ausreichend geklärt."

3 3 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende außerordentliche Revision, in der zu ihrer Zulässigkeit - zusammengefasst - vor allem dargelegt wird, das angefochtene Erkenntnis widerspreche sowohl in tatsächlicher als auch in rechtlicher Hinsicht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu den Mindestanforderungen an die Begründung einer Entscheidung.

3 4 Das Finanzamt hat eine Revisionsbeantwortung erstattet, in der es erklärt, den Ausführungen des Bundesfinanzgerichtes sei seitens des Finanzamts "nichts Ergänzendes hinzuzufügen".

35 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

36 Die Revision ist zulässig und begründet.

37 Die Begründung eines Erkenntnisses muss nach ständiger

Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erkennen lassen, welcher Sachverhalt der Entscheidung zu Grunde gelegt wurde, aus welchen Erwägungen das Verwaltungsgericht zur Ansicht gelangt ist, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegt und aus welchen Gründen es die Subsumtion des Sachverhalts unter einen bestimmten Tatbestand für zutreffend erachtet. Die Begründung muss dabei in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Fall der Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen nachvollziehbar ist (vgl. zuletzt etwa VwGH 20.2.2019, Ro 2018/13/0017, Rn. 49).

3 8 Im vorliegenden Fall hat der Prüfer - soweit es die verdeckte Ausschüttung anlangt - für eine Auswahl verlustträchtiger Objekte (nur die Hälfte davon Wohnheime) die Ansicht vertreten, im Rahmen des Generalpachtvertrages (über den im gesamten Verfahren keine näheren Feststellungen getroffen wurden) seien für diese Objekte zu hohe Zahlungen an die Kultusgemeinde vereinbart worden. Das Ausmaß, in dem dabei (begründungslos) der Wille zu gesellschaftlich bedingten Vorteilsgewährungen an die Kultusgemeinde unterstellt wurde, bestimmte der Prüfer durch einen Vergleich ex post ermittelter Rohaufschlagskoeffizienten mit dem Durchschnitt von Rohaufschlagskoeffizienten einer Auswahl gewinnbringender Wohnheime.

3 9 Dem Einwand der Revisionswerberin, die im Generalpachtvertrag vereinbarten Beträge hätten sich an den ortsüblichen Preisen orientiert, begegnet das Bundesfinanzgericht gedanklich unschlüssig mit dem Hinweis auf das weitere Vorbringen der Revisionswerberin, die Verluste seien "zum Teil auch" darauf zurückzuführen, dass bei der Vermietung der Objekte auf die soziale Bedürftigkeit "einzelner Mieter" Rücksicht genommen worden sei. Dies, so das Bundesfinanzgericht sinngemäß, stehe der Revisionswerberin nicht zu. Sie habe "ihr Unternehmen in wirtschaftlich sinnvoller Weise zu führen".

40 Zur Begründung der Annahme, die im Generalpachtvertrag vereinbarten Beträge seien zu hoch gewesen, trägt dies nichts bei. Das Bundesfinanzgericht, das die Israelitische Kultusgemeinde Wien, eine Körperschaft öffentlichen Rechts (siehe jetzt ausdrücklich § 5 des Gesetzes über Äußere Rechtsverhältnisse der Israeliten), für einen "gemeinnützigen Verein" hält, scheint aber anzunehmen, auch die Rücksicht auf die soziale Bedürftigkeit einzelner Mieter lasse sich ohne Feststellungen über deren Verhältnis zur Kultusgemeinde als Vorteilsgewährung an die Kultusgemeinde deuten. Der damit angedeutete Gedanke nicht eines überhöhten Pachtzinses, sondern eines Verzichts auf vom Bundesfinanzgericht angenommene Ersatzansprüche als Vorteilsgewährung wird aber nicht weiterverfolgt. Die Argumentation führt - über weitere Unschlüssigkeiten (Schluss von der Fremdüblichkeit des Betriebs der gewinnbringenden Objekte auf die Fremdunüblichkeit des Betriebs anderer, verlustbringender Objekte; Schluss von der Gewinnträchtigkeit von Objekten auf deren Ähnlichkeit mit verlustbringenden) - zu der Behauptung zurück, die "Pacht- bzw. Betriebskostenzahlungen" an die Kultusgemeinde seien zu hoch gewesen. Um eine solche Behauptung schlüssig zu begründen, bedürfte es einer auf die Eigenschaften der Objekte Bedacht nehmenden Prüfung der Angemessenheit der Gestaltung des Pachtverhältnisses. Eine solche Prüfung wurde nicht vorgenommen. 41 Auf den die Stromkosten betreffenden Streitpunkt, der die Gesamtheit der Objekte und nicht nur verlustbringende Objekte oder sozial bedürftige Bewohner betrifft, käme es damit nicht mehr an. Die Überlegungen des Bundesfinanzgerichtes sind aber auch hier nicht nachvollziehbar. Es ist schon widersprüchlich, den Kosten für den Zählertausch die Höhe der Gesamtdifferenz zwischen aufgewendeten und vereinnahmten Stromkosten gegenüberzustellen und der Revisionswerberin dann "darüber hinaus" die unterbliebene Verrechnung der Stromkosten für die Allgemeinflächen

vorzuhalten. Ob letztere möglich gewesen wäre, hängt von den Heimbenützungsverträgen ab, deren Inhalt nicht festgestellt wurde. Was den späten Zähleraustausch anlangt, so fehlt jede Feststellung eines Naheverhältnisses der Revisionswerberin zu den Benützern oder eines sonstigen Grundes, der auf die Absicht einer Zuwendung im Wege des Gebrauchs defekter Zähler statt nur allenfalls auf Nachlässigkeit schließen ließe. Eine solche hätte nicht zur Folge, dass deshalb nicht erzielte Gewinne zu versteuern wären. 42 Das angefochtene Erkenntnis wird den eingangs dargestellten Anforderungen an die Begründung einer Entscheidung somit nicht gerecht, weshalb es gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben war.

43 Von der beantragten Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z 3 VwGG abgesehen werden.

44 Einen Aufwandersatz hat die Revisionswerberin nicht beantragt.

Wien, am 17. Juli 2019

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2019:RA2018130058.L00

Im RIS seit

07.10.2019

Zuletzt aktualisiert am

07.10.2019

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at