jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1993/9/7 90/14/0195

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 07.09.1993

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

EStG 1972 §27 Abs1;
EStG 1972 §4 Abs1;
GewStG §12 Abs2 Z1;
GewStG §7 Z1;
KStG 1966 §8 Abs1;
UStG 1972 §1 Abs1 Z2 litb;
UStG 1972 §12 Abs2 Z2 lita;
UStG 1972 §12;
UStG 1972 §14 Abs4;

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden):90/14/0196

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss sowie die Hofräte Dr. Hnatek, Dr. Karger, Dr. Baumann und Mag. Heinzl als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Cerne, über die Beschwerden der H GmbH in R, gegen die Bescheide (Berufungsentscheidungen) der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vom 29. Juni 1990, 8/54/1-BK/Ko-1988, betreffend Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer für die Jahre 1983 bis 1986 und vom selben Tag, 543/1-3/Ko-1988, betreffend Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1. Jänner 1983 bis 30. Juni 1986, zu Recht erkannt:

Spruch

Der erstangefochtene Bescheid wird, soweit er Umsatzsteuer für die Jahre 1984 bis 1986 betrifft, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben. Im übrigen wird die Beschwerde gegen diesen Bescheid abgewiesen.

Der zweitangefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen von 23.020 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin betreibt eine Steuerberatungskanzlei, wobei sie ihren Gewinn nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr (30. Juni) gemäß § 5 EStG 1972 ermittelt.

Alleinige Geschäftsführer der Beschwerdeführerin im Streitzeitraum waren bis zum 30. September 1985 H und ab dem 1. Oktober 1985 dessen Sohn. H war im Streitzeitraum am Stammkapital der Beschwerdeführerin beteiligt. Seit 1. Oktober 1985 befindet sich H im Ruhestand, ist aber nach wie vor "kostenlos" für die Beschwerdeführerin tätig.

Der Sitz der Beschwerdeführerin befindet sich im Parterre eines im alleinigen Eigentum des H stehenden Hauses. H hat mit der Beschwerdeführerin einen Mietvertrag über die von ihr genutzten Räumlichkeiten abgeschlossen und verrechnet dieser neben der Miete Hausunkosten. Die im Oberstock dieses Hauses gelegene Wohnung ist bis zum Übertritt des H in den Ruhestand von ihm und seiner Tochter gemeinsam bewohnt worden. Zum Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin gehört auch ein Bungalow (vgl das hg Erkenntnis vom 13. Mai 1986, 83/14/0089,0094, Slg Nr 6117/F, welches in der Folge auch zur Frage der Hinzurechnung von Dauerschuldzinsen immer wieder erwähnt wird, sowie das hg Erkenntnis vom 22. September 1992, 88/14/0088). Seit 1. Oktober 1985 benutzt H die im Parterre dieses Bungalows gelegene Wohnung als "Dienstwohnung". Im Bungalow befindet sich auch ein Telefonanschluß, wobei Fernsprechteilnehmer H ist, die Kosten dieses Telefons jedoch von der Beschwerdeführerin getragen werden. In dem im Streitzeitraum nicht bewohnten Obergeschoß des Bungalows befindet sich ein weiterer, nicht benutzter Telefonanschluß. Die Wohnung im Haus wird seit 1. Oktober 1985 von der Tochter des H, fallweise jedoch auch von ihm selbst benutzt. In der Folge wird diese (bloß) als Wohnung, die Wohnung im Bungalow als Dienstwohnung bezeichnet.

Anläßlich einer die Streitjahre umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung stellte der Prüfer unter anderem folgendes fest:

Am 28. Februar 1983 habe die Beschwerdeführerin eine Sitzgarnitur, einen Tisch und ein Fernsehgerät angeschafft und als Gefolgschaftsraumeinrichtung aktiviert. Diese Einrichtungsgegenstände befänden sich seither in der Wohnung des H und würden von diesem sowie von dessen Tochter privat genutzt. Es liege eine verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe der AfA zuzüglich 20 % Umsatzsteuer und 25 % Kapitalertragsteuer in den Jahren 1983 bis 1986 vor.

Die Beschwerdeführerin trage auch die gesamten Kosten des in der Dienstwohnung befindlichen Telefons. Die auf Privatgespräche entfallenden Kosten seien mit 100 S pro Monat zu schätzen und zuzüglich 25 % Kapitalertragsteuer als verdeckte Gewinnausschüttung dem Gewinn hinzuzurechnen.

Bis 31. Dezember 1983 habe die Beschwerdeführerin die Vorsteuer nach Durchschnittssätzen ermittelt. Mit Schreiben vom 29. Februar 1984 sei die Vorsteuerpauschalierung widerrufen worden. Im Jahr 1984 sei Vorsteuer für diverse Aufwendungen (Hausunkosten für Strom, Kanal, Wasser und Müll sowie Miete), die im Jahr 1983 angefallen seien, abgezogen worden, weil H die entsprechenden Rechnungen an die Beschwerdeführerin erst im Jahr 1984 gelegt habe. Weiters sei auch die auf die Stromnachzahlung an die OKA für den Zeitraum September bis Dezember 1983 entfallende Vorsteuer erst im Jahr 1984 abgezogen worden. Da durch die Pauschalierung "alle" Vorsteuern für im jeweiligen Veranlagungszeitraum erhaltene Lieferungen und sonstige Leistungen erfaßt seien, könnten diese im folgenden Jahr nicht nochmals abgezogen werden.

Die länger als ein Jahr aushaftenden Abgabenschulden der Beschwerdeführerin seien zum 30. Juni 1982 bzw zum 30. Juni 1985 bei der Ermittlung des Gewerbekapitals gemäß § 12 Abs 2 Z 1 GewStG dem Einheitswert des gewerblichen Betriebes hinzuzurechnen.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers im gemäß § 150 BAO erstatteten Bericht und erließ entsprechende Bescheide betreffend Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer für die Jahre 1983 bis 1986 sowie Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1. Jänner 1983 bis 30. Juni 1986.

In der Berufung gegen diese Bescheide führte die Beschwerdeführerin folgendes aus:

Im Jahr 1983 habe sie eine Sitzgarnitur mit Tisch sowie ein Fernsehgerät angeschafft und in einem zur Wohnung des H gehörenden Zimmer aufgestellt. Betrieblich veranlaßte Besprechungen, an denen mehr als vier Personen teilgenommen hätten, seien wegen Platzmangels im Chefbüro immer in diesem Zimmer abgehalten worden. Dieses Zimmer sei auch bei sämtlichen Weihnachts-, Geburtstags- und Abschiedsfeiern benutzt worden. Ihre Angestellten hätten sich dort außergewöhnliche Fernsehübertragungen ansehen dürfen. Die äußerst geringen Kosten der genannten Einrichtungsgegenstände könnten daher nicht als verdeckte Gewinnausschüttung angesehen werden.

Die Gesprächsgebühr der Telefonkosten in der Dienstwohnung des H habe für den Zeitraum vom 14. Oktober 1985 bis 12. Dezember 1985 nur 140 S betragen, während für diesen Zeitraum 300 S als verdeckte Gewinnausschüttung angesetzt worden seien. Für den Zeitraum vom 12. Dezember 1985 bis 14. April 1986 habe die als Betriebsausgabe geltend gemachte Gesprächsgebühr 630 S betragen. Davon seien 600 S als verdeckte Gewinnausschüttung dem Gewinn wieder hinzugerechnet worden, obwohl nachweislich 95 % der Gespräche aus betrieblichen Gründen, vor allem mit Klienten, geführt worden seien.

Die Strom-, Müll- und Wasserrechnung sei von den Stadtwerken jeweils für ein Kalenderjahr im darauffolgenden Jänner oder Februar gelegt worden. Die Vorsteuer könne erst geltend gemacht werden, wenn über die Lieferung oder sonstige Leistung eine Rechnung ausgestellt worden sei. Seit 1. Jänner 1977 habe sie die Vorsteuer gemäß § 14 UStG nach Durchschnittssätzen ermittelt. Beim damaligen Übergang sei ihre Verrechnungsart durch den Prüfer nicht beanstandet worden. Eine derartige Beanstandung hätte sich damals zu ihren Gunsten ausgewirkt.

Der Prüfer habe unter Verletzung des Parteiengehörs bei der Ermittlung des Gewerbekapitals gemäß § 12 Abs 2 Z 1 GewStG dem Einheitswert des gewerblichen Betriebes einen höheren Betrag hinzugerechnet, als bei der Einheitswertermittlung zum 1. Jänner 1983 abgezogen worden sei. Diese hinzugerechnete Abgabenschuld von rund 1,3 Mio S sei auf Grund eines Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes um rund 850.000 S herabgesetzt worden. Damit sei erwiesen, es habe sich um keine Dauerschuld, sondern um eine Schuld gehandelt, die effektiv nie bestanden habe. Die Hinzurechnung bedeute, daß auf Grund einer Fehlentscheidung der Abgabenbehörde dafür noch Gewerbesteuer zu entrichten sei. Gemäß § 12 Abs 2 Z 1 GewStG seien dem Einheitswert des gewerblichen Betriebes überdies nur jene Verbindlichkeiten hinzuzurechnen, die den im § 7 Z 1 GewStG genannten Verbindlichkeiten entsprächen. Zinsen aber seien für die Abgabenschuld nicht angefallen.

In einer Stellungnahme zu diesen Ausführungen gab der Prüfer folgendes an:

Die Gefolgschaftsraumeinrichtung sei unbestrittenermaßen sowohl betrieblich als auch privat genutzt worden. Die Zurverfügungstellung der Einrichtungsgegenstände an H zur privaten Nutzung sei eine Zuwendung durch die Beschwerdeführerin, deren Wert in Höhe der AfA geschätzt worden sei. Bei Vermietung an eine gesellschaftsfremde Person wären darüber hinaus noch die Finanzierungskosten und eine Gewinnspanne einkalkuliert worden.

Die Aufwendungen der Beschwerdeführerin für den in der Dienstwohnung befindlichen, auf H lautenden Telefonanschluß, dessen Rechnungsanschrift auf die Beschwerdeführerin laute, hätten im Jahr 1985 500 S (Grundgebühr für November und Dezember 360 S, Gesprächsgebühr bis 12. Dezember 140 S) und im Jahr 1986 1.710 S (Grundgebühr für Jänner bis Juni 1.080 S, Gesprächsgebühr für 12. Dezember 1985 bis 14. April 1986 630 S) betragen. Davon seien 300 S (60 %) bzw 600 S (35 %) als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt worden. Ein Privatanteil von 100 S pro Monat sei keineswegs überhöht. Ein Nachweis dafür, daß 95 % der Gespräche betrieblicher Art gewesen seien, sei nicht erbracht worden. Dies sei auch nicht glaubhaft, weil H auch nach seinem Übertritt in den Ruhestand noch laufend im Büro der Beschwerdeführerin zu erreichen gewesen sei.

Voraussetzung für die Geltendmachung von Vorsteuer im Zeitpunkt des Einlangens der Rechnung sei, daß im Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung kein Vorsteuerausschließungsgrund vorgelegen sei. Analog zu den Ausführungen im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 11. September 1987, 86/15/0067, Slg Nr 6246/F, könne beim späteren Einlangen einer Rechnung auch dann kein Vorsteuerabzug vorgenommen werden, wenn für den Veranlagungszeitraum, in den die Lieferung oder sonstige Leistung falle, die Vorsteuer nach Durchschnittssätzen ermittelt worden sei.

Die Hinzurechnung der Dauerschulden sei erfolgt, weil die Bescheide auf Grund des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes erst im Mai 1987 ergangen seien, somit die Abgabenschuld über fünf Jahre bestanden habe. Die Hinzurechnung einer Abgabenschuld, die später durch geänderte Bescheide wegfalle, führe nicht zu einer zusätzlichen Gewerbesteuerbelastung. Wären bereits im Jahr 1981 Bescheide mit dem Inhalt der Berufungsentscheidungen aus dem Jahr 1987 ergangen, wäre der Ermittlung des Gewerbekapitals der um die verminderte Steuerschuld höhere Einheitswert zugrunde gelegt worden. Eine Änderung des steuerpflichtigen Gewerbekapitals wäre dadurch nicht eingetreten. Abschließend sei darauf hinzuweisen, daß auch eine unverzinsliche Dauerschuld dem Einheitswert des gewerblichen Betriebes hinzuzurechnen sei.

In einer zur Stellungnahme des Prüfers abgegebenen Äußerung führte die Beschwerdeführerin folgendes aus:

Bei Vermietung der Gefolgschaftsraumeinrichtung an eine gesellschaftsfremde Person wären auch die AfA für das Gebäude, die auf dem Gebäude lastende Verzinsung und die sonstigen mit diesem zusammenhängenden privat getragenen Kosten berücksichtigt worden. Diese Kosten wären bereits höher gewesen als die Zurechnung durch den Prüfer.

Hinsichtlich der Telefonkosten sei dem Prüfer bereits vor Abfassung seiner Stellungnahme mitgeteilt worden, die Grundgebühr werde für zwei Telefonapparate vorgeschrieben, wobei der zweite Apparat im Obergeschoß, somit außerhalb der Dienstwohnung des H, stehe. Es seien daher nicht 60 % bzw 35 %, sondern 120 % bzw 70 % der Telefonkosten als verdeckte Gewinnausschüttung angesehen worden. Die willkürliche Vorgangsweise der Abgabenbehörde komme hier besonders deutlich zum Ausdruck.

Für den Vorsteuerabzug sei nicht das Einlangen der Rechnung, sondern die Rechnungslegung maßgeblich.

Wäre die nach Durchführung der abgabenbehördlichen Prüfung entstandene Abgabennachforderung bereits im Jahr 1982 bezahlt worden, wären die Aktiva um diesen Betrag geringer gewesen. In diesem Fall wären keine Dauerschulden hinzuzurechnen gewesen, wodurch eine Änderung des Gewerbekapitals eingetreten wäre.

In der mündlichen Verhandlung gab H als Vertreter der Beschwerdeführerin an, der Überlassung der Gefolgschaftsraumeinrichtung an ihn stünde die Beistellung von Geschirr, Gläsern udgl durch ihn bei betrieblichen Veranstaltungen gegenüber, weshalb ein Vorteilsausgleich vorzunehmen sei. Bei Durchführung der Veranstaltungen in Gasthäusern wären der Beschwerdeführerin wesentlich höhere Kosten erwachsen. Über Befragen gab H an, die Wohnung, in der sich auch der Gefolgschaftsraum befinde, sei bis September 1985 seine einzige gewesen. Seit seiner Übersiedlung in die Dienstwohnung werde die Wohnung teilweise von ihm in der Mittagszeit und teilweise von seiner Tochter benutzt. Die strittigen Einrichtungsgegenstände befänden sich auch weiterhin in dem als Wohnzimmer eingerichteten Raum und würden auch weiterhin fallweise für die in der Berufung genannten (betrieblichen) Zwecke genutzt. Der zweite Telefonapparat in dem der Beschwerdeführerin gehörenden Bungalow sei aus Kostengründen zugleich mit dem ersten angeschafft und in dem im Jahr 1986 ausgebauten Obergeschoß, das derzeit (27. Juni 1990) von seinem Sohn benutzt werde, aufgestellt worden.

Mit den nunmehr angefochtenen Bescheiden änderte die belangte Behörde die Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuerbescheide für die Jahre 1983 bis 1986 sowie den Kapitalertragsteuerbescheid für den Zeitraum vom 1. Jänner 1983 bis 30. Juni 1986 ab. Zur Begründung führte sie nach Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens im wesentlichen folgendes aus:

Die von der Beschwerdeführerin aktivierte Gefolgschaftsraumeinrichtung befinde sich unbestrittenermaßen in der im Eigentum des H stehenden, bis September 1985 ständig, danach fallweise von ihm privat genutzten Wohnung. Überdies habe dessen Tochter in dieser Wohnung ihren Hauptwohnsitz. Es werde nicht in Abrede gestellt, daß das Wohnzimmer mit der strittigen Einrichtung fallweise auch für betriebliche Zwecke der Beschwerdeführerin, wie Besprechungen, Betriebsfeiern udgl, verwendet werde. Dies ändere jedoch nichts an der Zurverfügungstellung der strittigen Einrichtungsgegenstände an H ohne Verrechnung eines besonderen Entgeltes. Einladungen von Geschäftsfreunden durch einen Gesellschafter-Geschäftsführer in seine Privatwohnung seien im Geschäftsleben überdies nicht ungewöhnlich und machten die betreffenden Räume noch nicht zum Betriebsvermögen. Die Zurverfügungstellung der genannten Einrichtungsgegenstände sei mit H auch nicht im Dienstvertrag vereinbart worden. Der Hinweis der Beschwerdeführerin auf einen Vorteilsausgleich sei nicht zielführend, weil für dessen Anerkennung vorhergehende, klare und eindeutige Vereinbarungen erforderlich gewesen wären. Ohne derartige Vereinbarungen wäre einer willkürlichen Gewinnverlagerung Tür und Tor geöffnet. Im Verwaltungsverfahren seien keine konkreten Angaben über Zeitpunkt und Dauer der betrieblichen Verwendung der strittigen Einrichtungsgegenstände gemacht worden. Die gelegentliche Verwendung von Wirtschaftsgütern, die nach der typisierenden Betrachtungsweise eindeutig der Privatsphäre eines Gesellschafters zuzuordnen seien und der Kapitalgesellschaft nahezu keinen bzw keinen wertbaren Nutzen brächten, stellten Einkommensverwendung der Gesellschaft und folglich eine Ausschüttung an den Gesellschafter dar. Da die strittigen Einrichtungsgegenstände - entgegen der Ansicht des Prüfers - jedoch nicht nur vorübergehend, sondern dauernd von H bzw in der Folge von dessen Tochter privat genutzt worden seien, sei davon auszugehen, daß die Beschwerdeführerin diese Einrichtungsgegenstände für H angeschafft habe. Es liege somit bereits im Jahr der Anschaffung eine verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe der gesamten Anschaffungskosten einschließlich der darauf entfallenden Umsatzsteuer

zuzüglich der Kapitalertragsteuer von 25 % vor. Da die strittigen Einrichtungsgegenstände somit nicht zum Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin gehörten, sei von deren Anschaffungskosten kein Investitionsfreibetrag zu gewähren. Die verdeckte Gewinnausschüttung stelle überdies einen Eigenverbrauch gemäß § 1 Abs 1 Z 2 lit b UStG in Höhe der Anschaffungskosten (ohne Umsatzsteuer) dar und unterliege als solcher im Jahr der Anschaffung dem Normalsteuersatz.

Im Dienstvertrag sei H die Benutzung der Dienstwohnung von der Beschwerdeführerin auch für die Zeit nach Beendigung seiner aktiven Dienstzeit (30. September 1985) zuerkannt worden. Die Beschwerdeführerin habe überdies den gesamten Aufwand für den auf H lautenden Telefonanschluß in der Dienstwohnung getragen. Inwieweit von diesem Telefonanschluß private Gespräche bzw Gespräche des H im Rahmen seiner unentgeltlichen Tätigkeit für die Beschwerdeführerin geführt worden seien, lasse sich mangels Aufzeichnungen nicht mehr feststellen. Der Gesamtaufwand (ohne anteilige Anschlußerrichtungskosten) habe für den Zeitraum Oktober 1985 bis Juni 1986 2.210 S (davon 1.140 S Grundgebühr und 770 S Gesprächsgebühr) betragen. Wenn dieser Betrag auch gering sei, sei es dennoch unglaubwürdig, daß diese Aufwendungen nahezu ausschließlich im Rahmen der unentgeltlichen Tätigkeit des H für die Beschwerdeführerin angefallen seien. Der Prüfer habe mangels Aufzeichnungen 900 S für etwa neun Monate als auf private Gespräche entfallend geschätzt. Dies liege nach der allgemeinen Lebenserfahrung im Mindestbereich für solche Privataufwendungen. Da diese Aufwendungen von der Beschwerdeführerin getragen worden seien, handle es sich um verdeckte Gewinnausschüttungen. Ein Entgelt für die von H für die Beschwerdeführerin erbrachten Leistungen könne darin nicht erblickt werden, weil es an diesbezüglichen klaren und überprüfbaren Vereinbarungen fehle. Die verdeckte Gewinnausschüttung betrage im Jahr 1985 300 S und im Jahr 1986 600 S, jeweils zuzüglich 25 % Kapitalertragsteuer. Außerdem sei der Betrag von 300 S bzw 600 S als Eigenverbrauch gemäß § 1 Abs 1 Z 2 lit b UStG der Umsatzsteuer zu unterwerfen.

Die Beschwerdeführerin habe bis 31. Dezember 1983 von der Möglichkeit der Ermittlung der abziehbaren Vorsteuerbeträge nach Durchschnittssätzen Gebrauch gemacht und sei erst ab 1. Jänner 1984 auf den Vorsteuerabzug gemäß § 12 UStG übergegangen. H habe als Vermieter der Beschwerdeführerin bereits im Jahr 1983 Leistungen erbracht, für die er teilweise erst im Jahr 1984 Rechnungen gelegt habe. Die auf die Hausunkosten und die Miete entfallende Vorsteuer könne, soweit die Leistungen bereits im Jahr 1983 erbracht worden seien, infolge der bestehenden Vorsteuerpauschalierung auch dann nicht im Jahr 1984 abgezogen werden, wenn die entsprechenden Rechnungen erst in diesem Jahr gelegt worden seien. Dies gelte nicht hinsichtlich der auf Grund unmittelbarer Rechtsbeziehungen zwischen der Beschwerdeführerin und der OKA erfolgten Stromabrechnung für das Jahr 1983. Die dieser Stromabrechnung zugrunde liegenden Leistungen gälten gemäß § 17 Abs 1 UStG erst im Jahr der Abrechnung, somit im Jahr 1984 als ausgeführt. Die OKA habe die Rechnung für den Zeitraum September bis Dezember 1983 im Jahr 1984 gelegt, weshalb die darin ausgewiesene Vorsteuer in diesem Jahr abzuziehen sei.

Die dem Gewerbekapital hinzugerechnete Abgabenschuld habe unbestrittenermaßen über einen Zeitraum von fünf Jahren bestanden, weil sie im Jahr 1981 festgesetzt und erst als Folge des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes zum Teil wieder gutgeschrieben worden sei. Für das Vorliegen einer Dauerschuld komme es weder auf ihren Entstehungsgrund, noch auf den mit ihrer Aufnahme unmittelbar verfolgten Zweck, sondern ausschließlich darauf an, ob die Schuld objektiv nach ihrer Laufzeit und ihrer wirtschaftlichen Auswirkung eigenes Betriebskapital ersetze. Am Vorliegen einer Dauerschuld könne auch die spätere (teilweise) Gutschrift durch die Abgabenbehörde nichts ändern. Die Stornierung der ursprünglichen Schuld hätte an der Höhe des Gewerbekapitals nichts geändert, weil mangels Dauerschuld der Einheitswert des Betriebsvermögens um denselben Betrag höher gewesen wäre. Trotz Verweisung auf § 7 Z 1 bis 3 GewStG umfasse die Hinzurechnung zum Einheitswert des gewerblichen Betriebes gemäß § 12 Abs 2 Z 1 GewStG auch unverzinsliche Dauerschulden. Hinzugerechnet könne jedoch nur jener Betrag werden, der bei der Ermittlung des Einheitswertes des Betriebsvermögens abgezogen worden sei.

Da es sich bei den als verdeckte Gewinnausschüttungen beurteilten Zuwendungen der Beschwerdeführerin an H um Kapitalerträge im Sinn des § 93 EStG 1972 handle, unterlägen diese dem Steuerabzug gemäß § 95 Abs 1 EStG 1972. Die auf diese Kapitalerträge entfallende Kapitalertragsteuer sei als zusätzliche Leistung des Schuldners der Kapitalerträge hinzuzurechnen, weshalb die Kapitalertragsteuer 25 % des Wertes der zugewendeten Gegenstände bzw der ersparten Aufwendungen betrage.

Gegen diese Bescheide wenden sich die wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes erhobenen Beschwerden.

Die belangte Behörde legte die Akten des Verwaltungsverfahrens vor und beantragt in ihren Gegenschriften die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerden.

Die Beschwerdeführerin erstattete eine Replik zu den Gegenschriften, worauf die belangte Behörde eine Gegenäußerung einbrachte.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die wegen ihres engen persönlichen und sachlichen Zusammenhanges zur gemeinsamen Behandlung verbundenen Beschwerden erwogen:

1. Gefolgschaftsraumeinrichtung

Die Beschwerdeführerin wirft der belangten Behörde vor, unter Verletzung des Parteiengehörs und entgegen der Ansicht des Prüfers die Gefolgschaftsraumeinrichtung dem Betriebsvermögen entnommen sowie deren Anschaffungskosten einschließlich Umsatzsteuer und zuzüglich Kapitalertragsteuer als verdeckte Gewinnausschüttung qualifiziert zu haben.

Der Vorwurf der Verletzung des Parteiengehörs ist nicht berechtigt, weil die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid nicht von dem im Verwaltungsverfahren festgestellten Sachverhalt abgewichen ist, sondern diesen lediglich rechtlich anders als der Prüfer gewürdigt hat. Aus der nicht nur vorübergehenden, sondern dauernden privaten Nutzung der strittigen Gegenstände durch H bzw dessen Tochter (vgl dazu die Ausführungen des H in der mündlichen Verhandlung) ist, wie die belangte Behörde zutreffend festgestellt hat, ersichtlich, daß die strittigen Einrichtungsgegenstände H zugewendet wurden und somit nicht Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin darstellen.

Der Einwand der Beschwerdeführerin, die strittigen Einrichtungsgegenstände hätten gewillkürtes Betriebsvermögen dargestellt, ist somit unzutreffend. Unbestritten ist, daß sich die Einrichtungsgegenstände in einem Raum in der im Eigentum von H stehenden und von ihm bzw seiner Tochter privat genutzten Wohnung in jenem Haus befinden, in dem sich auch der Sitz der Beschwerdeführerin befindet. Unbestritten ist weiters, daß der Raum sowohl betrieblich (Besprechungen, Feiern, Fernsehübertragungen für Angestellte) als auch privat genutzt wird. Da es sich bei den genannten Einrichtungsgegenständen um Wirtschaftsgüter handelt, die nach ihrer objektiven Beschaffenheit der privaten Bedürfnisbefriedigung dienen, wären diese nur dann dem Betriebsvermögen zuzurechnen, wenn sie ausschließlich (nicht bloß überwiegend) betrieblich verwendet worden wären (vgl in diesem Sinn Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch, § 4 Tz 35 und 38). Durch die Zurverfügungstellung der strittigen Einrichtungsgegenstände an H und deren tatsächliche private Nutzung durch ihn, war dies aber unbestrittenermaßen nicht der Fall. Daran können auch die weiteren Ausführungen der Beschwerdeführerin, H habe sich überwiegend in den anderen Räumen seiner Wohnung aufgehalten, in denen sich noch zwei Sitzgarnituren mit Tischen und einem Fernsehgerät befunden hätten sowie, seine Tochter sei ohnedies selten in dieser Wohnung gewesen, nichts ändern.

Die belangte Behörde hat in der dauernden Zurverfügungstellung der Einrichtungsgegenstände an H die Zuwendung eines Vorteils gesehen, den sie zutreffend als verdeckte Gewinnausschüttung beurteilt hat.

Die Beschwerdeführerin meint, diesem Vorteil stünde die Zurverfügungstellung von Geschirr, Gläsern, Besteck udgl durch H bei betrieblichen Anlässen gegenüber. Ihr sei für die teilweise betriebliche Nutzung des Raumes auch keine Miete verrechnet worden.

Ein steuerlich anzuerkennender Vorteilsausgleich setzt eine eindeutige wechselseitige Vereinbarung voraus (vgl das hg Erkenntnis vom 6. Februar 1990, 89/14/0034, mwA). Das Vorliegen einer derartigen Vereinbarung hat die Beschwerdeführerin nicht einmal behauptet. Ob der Beschwerdeführerin bei Abhaltung ihrer Veranstaltungen in Gasthäusern oder Hotels höhere Kosten erwachsen wären, ist für das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung nicht von Bedeutung.

Da die strittigen Einrichtungsgegenstände nicht für den Betrieb der Beschwerdeführerin angeschafft wurden, war der Investitionsfreibetrag gemäß § 10 EStG 1972 nicht zu gewähren.

Die Anschaffung der genannten Einrichtungsgegenstände erfolgte nach Ansicht der belangten Behörde für H, weshalb sie folgerichtig bereits im Zeitpunkt der Anschaffung eine verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe der Anschaffungskosten angenommen hat.

Die belangte Behörde ist weiters davon ausgegangen, daß die gesamten Anschaffungskosten gemäß § 1 Abs 1 Z 2 lit b

UStG als Eigenverbrauch der Umsatzsteuer zu unterwerfen seien. Eigenverbrauch im Sinn dieser Bestimmung (in der für die Streitjahre geltenden Fassung) liegt vor, soweit ein Unternehmer im Inland Ausgaben (Aufwendungen) tätigt, die mit seiner gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit in Zusammenhang stehen und nach § 20 Abs 1 Z 1 bis 4 EStG 1972 oder nach § 8 Abs 1 und § 16 Z 1 bis 5 KStG 1966 nicht abzugsfähig sind.

Ausgaben (Aufwendungen) stehen dann mit der

Unternehmertätigkeit in Zusammenhang, wenn sie Leistungen

betreffen, die überwiegend Zwecken des Unternehmens dienen. Zum

Eigenverbrauch gehört insbesondere der nicht abzugsfähige Teil

der Ausgaben (Aufwendungen), der auf die Nutzung von dem

Unternehmen eingeräumten Berechtigungen ... entfällt. Dies gilt

nicht für Ausgaben (Aufwendungen), die Lieferungen oder

sonstige Leistungen betreffen, welche auf Grund des § 12 Abs 2

nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten, ...

Die strittigen Einrichtungsgegenstände dienten nicht überwiegend Zwecken des Unternehmens der Beschwerdeführerin, sondern wurden - wie die belangte Behörde zu Recht festgestellt hat - vielmehr für H angeschafft. Damit aber stellte deren Anschaffung eine Lieferung dar, die gemäß § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG nicht als für das Unternehmen der Beschwerdeführerin ausgeführt gilt. Die Beschwerdeführerin war somit weder berechtigt, aus der Anschaffung der Einrichtungsgegenstände Vorsteuer abzuziehen, noch war sie verpflichtet, deren Zurverfügungstellung an H als Eigenverbrauch gemäß § 1 Abs 1 Z 2 lit b UStG zu versteuern (vgl Kranich-Siegl-Waba, Mehrwertsteuer-Handbuch5, § 1 Anm 19 und 22 sowie § 12 Anm 12).

Dies hat die belangte Behörde insofern verkannt, als sie zwar Vorsteuer aus der Anschaffung der strittigen Einrichtungsgegenstände belassen, diese jedoch im Weg der Eigenverbrauchsbesteuerung wieder sistiert hat. Durch diese zwar unrichtige, im Endeffekt die Zahllast und damit das Leistungsgebot hinsichtlich der Umsatzsteuer für das Jahr 1983 nicht berührende Vorgangsweise ist die Beschwerdeführerin in bezug auf diese Abgabe jedoch in keinem Recht verletzt worden.

2. Telefonkosten

Die Beschwerdeführerin ersetzte H für das in der Dienstwohnung befindliche Telefon für den Zeitraum Oktober 1985 bis Juni 1986 die gesamten Kosten von 2.210 S. Unbestritten ist, daß H dieses Telefon sowohl privat, als auch im Rahmen seiner für die Beschwerdeführerin unentgeltlich ausgeübten Tätigkeit benützt hat (vgl Beschwerdeschriftsatz S 27). Aufzeichnungen betreffend die Aufteilung der Kosten in privat bzw beruflich geführte Gespräche gibt es nicht. Der Prüfer und ihm folgend die belangte Behörde haben daher die privat verursachten Telefonkosten mit 100 S pro Monat (somit 900 S für den gesamten Zeitraum) geschätzt.

Die Behauptung der Beschwerdeführerin, die belangte Behörde habe die als verdeckte Gewinnausschüttung angesehenen privat verursachten höher als die gesamten Telefonkosten zum Ansatz gebracht, ist daher unzutreffend.

Ebenfalls unzutreffend ist die Ansicht der Beschwerdeführerin, die Grundgebühr dürfe nicht anteilig dem privaten Bereich zugeordnet werden. Das von der Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang zitierte hg Erkenntnis vom 17. Oktober 1989, 88/14/0187, betrifft nicht die Telefongrundgebühr, sondern den GEWERBLICHEN Grundpreis des elektrischen Stroms und ist somit auf den vorliegenden Fall nicht anwendbar.

Trotz des geringen Gesamtaufwandes für das Telefon ist die Schätzung der belangten Behörde der Höhe nach angemessen, weil H auch nach seinem Übertritt in den Ruhestand regelmäßig im Büro der Beschwerdeführerin anwesend war und somit auch dort Gelegenheit hatte, berufliche Telefongespräche zu führen. Überdies sind private Telefonaufwendungen von 100 S pro Monat (Gesprächsgebühr und anteilige Grundgebühr) als sehr gering anzusehen.

Die belangte Behörde hat die Bezahlung der privaten Telefonkosten des H durch die Beschwerdeführerin somit zu Recht als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt.

Anders ist jedoch die Besteuerung dieser Beträge (300 S im Jahr 1985, 600 S im Jahr 1986) als Eigenverbrauch gemäß §

1 Abs 1 Z 2 lit b UStG zu beurteilen. Wie bereits im hg Erkenntnis vom 21. Mai 1981, 2532/80, betreffend die Eigenverbrauchsbesteuerung des Privatanteils an Telefonkosten ausgeführt wurde, ist jede Inanspruchnahme einer Leistung der Postverwaltung durch Führung eines Telefongespräches je nach dessen Charakter entweder der beruflichen oder der privaten Sphäre zuzuordnen. Die Telefonkosten für einen bestimmten Zeitraum stellen somit ein Gesamtentgelt für eine Vielzahl von Einzelleistungen dar, die dem Unternehmen entweder zur Gänze oder, weil privat veranlaßt, überhaupt nicht gedient haben. Der Grundtatbestand des § 1 Abs 1 Z 2 lit b UStG ist somit in Ansehung der privat verursachten Telefonkosten nicht erfüllt.

Es erübrigt sich auch die Prüfung, ob aus der beispielsweisen Aufzählung in § 1 Abs 1 Z 2 lit b UStG der Fall der Nutzung einer dem Unternehmen der Beschwerdeführerin eingeräumten Berechtigung zutrifft, weil im vorliegenden Fall nicht die Beschwerdeführerin, sondern H Fernsprechteilnehmer hinsichtlich des Telefonanschlusses in der Dienstwohnung ist. Lediglich die Rechnungsanschrift lautet auf die Beschwerdeführerin.

Mit dem auf die Privatgespräche entfallenden Ausgaben ist somit nicht eine Leistung abgegolten worden, die (überwiegend) dem Unternehmen der Beschwerdeführerin gedient hat. Der Tatbestand des § 1 Abs 1 Z 2 lit b UStG ist somit hinsichtlich dieses Aufwandes nicht erfüllt. Die belangte Behörde hat daher zu Unrecht die Beträge von 300 S bzw 600 S in den Jahren 1985 bzw 1986 als Eigenverbrauch der Umsatzsteuer unterworfen. Der erstangefochtene Bescheid erweist sich daher, soweit er Umsatzsteuer für die Jahre 1985 und 1986 betrifft, als inhaltlich rechtswidrig.

3. Vorsteuerkürzung

Die Beschwerdeführerin meint, die in der Rechnung vom 30. Mai 1984 ausgewiesene Vorsteuer für diverse Aufwendungen (Hausunkosten für Strom, Kanal, Wasser und Müll sowie Miete) sei im Jahr 1984 abzuziehen.

Die dieser Rechnung zugrundeliegenden Leistungen wurden ausnahmslos bereits im Jahr 1983 erbracht. Bis

31. Dezember 1983 ermittelte die Beschwerdeführerin ihre abziehbaren Vorsteuerbeträge gemäß§ 14 UStG nach Durchschnittssätzen.

Unternehmer, die ihre abziehbaren Vorsteuerbeträge nach Durchschnittssätzen ermitteln, haben die Vorsteuern mit den sich danach ergebenden Beträgen anzusetzen. Widerruft ein Unternehmer mit Wirkung vom Beginn eines Kalenderjahres an die Erklärung gemäß § 14 Abs 4 UStG und geht damit auf den Vorsteuerabzug gemäß§ 12 UStG über, ist der Vorsteuerabzug durch den Durchschnittssatz insoweit abgegolten, als die maßgeblichen Umsätze vor dem Übergangszeitpunkt für das Unternehmen AUSGEFÜHRT worden sind (vgl das bereits vom Prüfer in seiner Stellungnahme zitierte hg Erkenntnis vom 11. September 1987, 86/15/0067, Slg Nr 6246/F, sowie ebenfalls in diesem Sinn Kranich-Siegl-Waba, Mehrwertsteuer-Handbuch5, § 22 Anm 10, die hinsichtlich des Vorsteuerabzuges auch auf § 14 UStG anzuwenden ist).

Für bereits im Jahr 1983 erbrachte Leistungen war ein Vorsteuerabzug im Jahr 1984 daher trotz Rechnungslegung in diesem Jahr nicht zulässig.

Der Einwand der Beschwerdeführerin, die Vorsteuer von 700 S betreffend die pauschal abgerechneten Stromkosten sei zweimal ausgeschieden worden, ist jedoch berechtigt. Wie aus dem gemäß § 150 BAO erstatteten Bericht des Prüfers ersichtlich ist, enthält der von ihm ausgeschiedene Betrag die Vorsteuer für Strom, Kanal, Wasser, Müll, Rauchfangkehrer und Miete. Lediglich die - im hg Verfahren ohnedies nicht mehr strittige - Vorsteuer aus der Abrechnung der OKA wurde vom Prüfer gesondert ausgewiesen. Dennoch hat die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid neben dem bereits vom Prüfer ausgeschiedenen Betrag die auf die pauschale Stromabrechnung entfallende Vorsteuer von 700 S neuerlich abgezogen, weil sie offenbar irrtümlich davon ausgegangen ist, der Prüfer habe diesen Betrag noch nicht berücksichigt. Der erstangefochtene Bescheid erweist sich daher, soweit er Umsatzsteuer für das Jahr 1984 betrifft, als inhaltlich rechtswidrig.

4. Hinzurechnung von Dauerschulden

Gemäß § 12 Abs 2 Z 1 GewStG werden dem Einheitswert des gewerblichen Betriebes unter anderem Verbindlichkeiten, die den Hinzurechnungsbeträgen im Sinn des § 7 Z 1 GewStG entsprechen, wieder hinzugerechnet, soweit sie bei der Feststellung des Einheitswertes abgezogen worden sind.

Bei diesen Verbindlichkeiten handelt es sich um Schulden, die der nicht nur vorübergehenden Verstärkung des Betriebskapitals dienen (sogenannte Dauerschulden). Trotz der Verweisung auf § 7 Z 1 GewStG ist eine

Kapitalhinzurechnung auch für unverzinsliche Dauerschulden durchzuführen (vgl Philipp, Kommentar zum Gewerbesteuergesetz, Tz 12-22). Bei der Entscheidung, ob sich eine Schuld als zurechenbare Dauerschuld darstellt, kommt es keineswegs auf ihren Entstehungsgrund oder auf den mit ihrer Aufnahme unmittelbar verfolgten Zweck, sondern ausschließlich darauf an, ob die Schuld objektiv nach ihrer Laufzeit und ihrer wirtschaftlichen Auswirkung eigenes Betriebskapital ersetzt. Eine Verstärkung des Betriebskapitals liegt nicht nur dann vor, wenn dem Betrieb durch die Schuldaufnahme neue Mittel zugeführt werden, sondern auch dann, wenn durch die Gewährung von Kredit bzw durch Unterlassen der Rückzahlungsforderung dem Betrieb Mittel erhalten bleiben, die ihm ohne diesen Kredit entzogen worden wären (vgl das hg Erkenntnis vom 5. Oktober 1982, 82/14/0001, mwA).

Unbestritten ist, daß die Abgabenschuld der Beschwerdeführerin im Jahr 1981 festgesetzt wurde und danach in unveränderter Höhe etwa fünf Jahre bestanden hat, bis sie auf Grund des bereits erwähnten hg Erkenntnisses vom 13. Mai 1986, 83/14/0089, 0094, Slg Nr 6117/F, herabgesetzt wurde. Am Vorliegen der Schuld im Sinn des § 12 Abs 2 Z 1 GewStG in Verbindung mit § 7 Z 1 leg cit in den Streitjahren kann unter Berücksichtigung des § 64 BewG somit kein Zweifel bestehen. Durch die Nichtbezahlung der Schuld sind dem Betrieb der Beschwerdeführerin Mittel erhalten geblieben, die sie sonst zur Tilgung der Schuld hätte verwenden und damit dem Betrieb entziehen müssen. Das jahrelange Weiterbestehen der Schuld hat somit eine nicht nur vorübergehende Verstärkung des Betriebskapitals der Beschwerdeführerin bewirkt. Für das Vorliegen einer Dauerschuld kommt es darauf, warum die Beschwerdeführerin die Schuld nicht getilgt hat, ebensowenig an, wie darauf, ob sie auf Grund ihrer Eigenkapitalausstattung zur Abdeckung der Schuld in der Lage gewesen wäre (vgl das hg Erkenntnis vom 19. Jänner 1982, 81/14/0109, 0110).

Die Hinzurechnung der Abgabenschuld als Dauerschuld gemäß § 12 Abs 2 Z 1 GewStG in nunmehr unbestrittener Höhe ist daher zu Recht erfolgt.

Abschließend ist darauf hinzuweisen, daß die Beschwerdeführerin entgegen ihrer Ansicht nicht auf Grund einer Fehlentscheidung der Abgabenbehörde Gewerbesteuer zu entrichten hat. Wären die Abgaben schon im Jahr 1981 in der auf Grund des bereits mehrfach erwähnten hg Erkenntnisses vom 13. Mai 1986, 83/14/0089, 0094, Slg Nr 6117/F, geänderten Höhe festgesetzt worden, wäre sowohl der Abzug der Schuld bei der Ermittlung des Einheitswertes, als auch die spätere Hinzurechnung unterblieben, weshalb sich an der Höhe des Gewerbekapitals nichts geändert hätte.

5. Kapitalertragsteuer

Hinsichtlich des Vorliegens von verdeckten Gewinnausschüttungen wird auf die Ausführungen unter den Punkten 1 und 2 verwiesen.

Verdeckte Gewinnausschüttungen unterliegen gemäß § 93 Abs 1 Z 1 EStG 1972 der Kapitalertragsteuer. Unbestritten ist, daß die Beschwerdeführerin grundsätzlich zur Haftung für Kapitalertragsteuer herangezogen werden kann. Strittig ist jedoch, ob im vorliegenden Fall der Steuersatz von 20 % oder 25 % anzuwenden ist.

Die Beschwerdeführerin wirft der belangten Behörde vor, sie habe nicht erhoben, wer die Kapitalertragsteuer übernehme. Sie und ihr Gesellschafter (H) seien sich einig, daß im Eventualfall der Gesellschafter die Kapitalertragsteuer zu tragen habe.

Die Beschwerdeführerin übersieht dabei, daß die verdeckten Gewinnausschüttungen H in den Streitjahren ungekürzt zugeflossen sind. Hätte H die Kapitalertragsteuer tragen sollen, hätte die Beschwerdeführerin diese von ihm ausdrücklich rückfordern müssen. Das Vorliegen einer derartigen Forderung wurde im Verwaltungsverfahren nie behauptet, weshalb die belangte Behörde von der Tragung der Kapitalertragsteuer durch die Beschwerdeführerin ausgehen durfte und damit zutreffenderweise den Kapitalertragsteuersatz von 25 % angewendet hat. Die erstmals in der Beschwerde behauptete Einigung der Beschwerdeführerin mit H kann die erforderliche Rückforderung nicht ersetzen und stellt überdies eine im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof unbeachtliche Neuerung im Sinn des § 41 VwGG dar.

Der Hinweis der Beschwerdeführerin auf das hg Erkenntnis vom 14. Mai 1980, 1333/79, geht ins Leere, weil in dem diesem Erkenntnis zugrundeliegenden Fall die Gesellschaft ihre Gesellschafter sofort nach Erhalt des Haftungsbescheides zur Entrichtung des entsprechenden Abgabenbetrages aufgefordert hat.

Der zweitangefochtene Bescheid ist dennoch mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet, weil die belangte Behörde als Bemessungsgrundlagen für die Kapitalertragsteuer nicht nur die privaten Telefonkosten des H von (insgesamt) 900 S, sondern auch die aus der Eigenverbrauchsbesteuerung zu Unrecht vorgeschriebene Umsatzsteuer (vgl Punkt 2.) zum

Ansatz gebracht und somit die Kapitalertragsteuer um 45 S zu hoch angesetzt hat.

Die Differenz zwischen der rückgestellten Kapitalertragsteuer von 10.866 S und der vorgeschriebenen Kapitalertragsteuer von 11.136 S ergibt sich aus der auf die verdeckte Gewinnausschüttung für private Telefonkosten entfallenden Kapitalertragsteuer von 270 S. Da dieser Betrag nicht gewinnerhöhend (verdeckte Gewinnausschüttung) behandelt worden ist, hat er auf die Höhe des nach dem Bescheid der belangten Behörde vortragsfähigen Verlustes bzw den Fehlbetrag nach dem Gewerbeertrag aus dem Jahr 1986 keinen Einfluß. Durch die Nichtrückstellung dieses Betrages ist die Beschwerdeführerin in keinem Recht verletzt worden.

Der erstangefochtene Bescheid erweist sich somit aus den unter den Punkten 2. und 3. angeführten Gründen, der zweitangefochtene Bescheid aus dem unter Punkt 5 angeführten Grund als inhaltlich rechtswidrig. Der erstangefochtene Bescheid war daher hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 1984 bis 1986, der zweitangefochtene Bescheid zur Gänze gemäß § 42 Abs 2 Z 1 VwGG aufzuheben.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl Nr 104/1991.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1993:1990140195.X00

Im RIS seit

03.04.2001

Zuletzt aktualisiert am

10.01.2011

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at