

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

10.12.1985

Geschäftszahl

85/14/0080

Beachte**Besprechung in:**

AnwBl 1986/9;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Reichel und die Hofräte Dr. Schubert, Dr. Hnatek, Dr. Pokorny und Dr. Karger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Kowalski, über die Beschwerde der D-Ges.m.b.H. in S, vertreten durch Dr. Heinrich Schmiedt, Rechtsanwalt in Kitzbühel, Bichlstraße 1 (Torhaus), gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Tirol vom 28. März 1985, Zl. 40.147-4/84, betreffend Kapitalertragsteuer, zu Recht erkannt:

Spruch**Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.**

Die beschwerdeführende Partei hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 2.760,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Mit dem im Instanzenzug ergangenen angefochtenen Bescheid beurteilte die belangte Behörde die anlässlich einer Betriebsprüfung bei der beschwerdeführenden Ges.m.b.H. (Beschwerdeführerin) als Sicherheitszuschläge vorgenommenen Brutto-Umsatzzurechnungen in Höhe von S 47.160,-- (1980), S 56.496,-- (1981) und S 55.881,-- (1982) als verdeckte Gewinnausschüttungen an den an der Gesellschaft mit 25 v. H. beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer. Sie bestätigte dementsprechend die Heranziehung der Beschwerdeführerin zur Haftung für die auf diese Ausschüttungen entfallende Kapitalertragsteuer. In der Begründung der Berufungsentscheidung ist dazu - soweit dies aus der Sicht des Beschwerdepunktes noch bedeutsam ist - ausgeführt, die Betriebsprüfung habe Fehler in den Grundaufzeichnungen hinsichtlich der Losungsermittlung zutage gebracht. Diese Feststellungen seien ebenso unbestritten geblieben wie die sich daraus ergebende Berechtigung der Abgabenbehörde, den Umsatz um gewisse Beträge zu erhöhen. Damit sei aber die Frage nach dem Verbleib dieser Beträge zu stellen. Sie seien nicht in das Vermögen der Gesellschaft eingeflossen und hätten zu keiner Vermögenstandsänderung derselben geführt. Wenn man also davon ausgehe, daß diese Beträge der Versteuerung entzogen worden seien, wären sie in der Regel auch als den Gesellschaftern zugeflossen zu werten, weil sie ja im Betriebsergebnis keinen sichtbaren Niederschlag gefunden hätten. Für die Zurechnung seien allerdings nicht unbedingt die Beteiligungsverhältnisse heranzuziehen; vielmehr sei zu untersuchen, wer in erster Linie für die Vereinnahmung verkürzter Beträge in Frage komme. Hiezu habe die Beschwerdeführerin zutreffend ausgeführt, daß ausnahmsweise auch andere Personen als Gesellschafter oder diesen nahestehende Personen, wie etwa ungetreue Angestellte, in Betracht kämen. Solche Umstände müßten aber von der Gesellschaft nachgewiesen werden. Es obliege diesfalls nicht der Abgabenbehörde, ein Beweisverfahren über den Verbleib der zugeschätzten Beträge oder über deren Verwendung durchzuführen. Im Beschwerdefall sei eine ausnahmsweise andere Verwendung oder Zuwendung der fraglichen Beträge nicht nachgewiesen worden. Die an sich von der Gesellschaft zu vereinnahmenden Umsatzdifferenzen stellten bei dieser eine Vermögensminderung dar, indem sie den Vermögenszugängen (Umsätzen) nicht zugeführt bzw. zugerechnet worden seien. Andererseits bildeten sie aber bei derjenigen Person, die diese Beträge für sich entnommen und verwendet habe - im Beschwerdefall komme hiefür der geschäftsführende Gesellschafter in Frage - einen Vorteil und eine

Bereicherung, was im Hinblick auf die nicht offene Ausweisung einer verdeckten Gewinnausschüttung entspreche.

Vorliegende Beschwerde macht sowohl inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheid als auch dessen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend. Die Beschwerdeführerin legt dar, daß im Beschwerdefall keine der von der Rechtsprechung herausgearbeiteten Voraussetzungen für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung vorläge. Zunächst könne überhaupt nicht von einer Vorteilszuwendung an den geschäftsführenden Gesellschafter gesprochen werden, da der Sicherheitszuschlag von der Beschwerdeführerin ausschließlich auf Grund von Unsicherheitsfaktoren (unkontrollierbarer Personalverbrauch, höherer Schwund bei Mixgetränken und die mangelnde Kontrollmöglichkeit der Anlieferung) akzeptiert worden sei. Weiters sei es geradezu denkmöglich, einen Willensentschluß der Beschwerdeführerin auf Vorteilsgewährung anzunehmen. Ein entsprechender Willensentschluß müßte nämlich bereits zum Zeitpunkt der "Zuwendung" vorgelegen haben. Würde man die Rechtsansicht der belangten Behörde konsequent weiter verfolgen, wäre auch ein Diebstahl aus der Geschäftskasse, sofern er von einem Gesellschafter begangen werde, als verdeckte Gewinnausschüttung zu qualifizieren. Auch die Ursächlichkeit des Gesellschaftsverhältnisses für die "Zuwendung" könne wohl nicht ernstlich behauptet werden. Die Erhöhung (des Gewinnes) aus der Vornahme des Sicherheitszuschlages könne daher entgegen der Ansicht der belangten Behörde nur als nicht ausgeschütteter Gewinn gewertet werden.

In Ausführung der Verfahrensrüge zeigt die Beschwerdeführerin auf, sie habe bei der Betriebsprüfung dargelegt, aus welchen Gründen der Sicherheitszuschlag akzeptiert werde. Die belangte Behörde könne über dieses Ermittlungsergebnis nicht einfach hinweggehen und eine Zuwendung eines Vermögensvorteiles der Gesellschaft an den geschäftsführenden Gesellschafter annehmen. Die belangte Behörde habe damit ein verfahrensrechtlich nicht gesichertes Ergebnis erzielt und wäre bei Einhaltung der Verfahrensvorschriften jedenfalls nicht zur Qualifizierung des Sicherheitszuschlages als verdeckte Gewinnausschüttung gekommen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde erwohnen:

1. Unbestritten ist, daß auch von verdeckten Gewinnausschüttungen Kapitalertragsteuer einzubehalten ist (siehe auch § 93 Abs. 1 Z. 1 im Zusammenhalt mit § 27 Abs. 1 Z. 1 EStG 1972 sowie Hofstätter-Reichel, Kommentar zur Einkommensteuer, §§ 93, 94 EStG 1972 Tz 3). Solche verdeckten Gewinnausschüttungen können sich nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes unter anderem aufgrund von Gewinnzuschätzungen - auch im Wege von Sicherheitszuschlägen - im Gefolge abgabenbehördlicher Prüfungen bei Kapitalgesellschaften ergeben (Erkenntnisse vom 10. März 1982, Zl. 81/13/0072, Slg. Nr. 5668/F, und vom 8. November 1983, Zl. 83/14/0037). Derartige Mehrgewinne der Kapitalgesellschaft sind der eben zitierten Rechtsprechung zufolge - wenn die Schätzung berechtigt ist - den Gesellschaftern grundsätzlich nach dem auch sonst geltenden Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnen, es sei denn, daß die Mehrgewinne abweichend vom allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel nur einem (oder einigen der) Gesellschafter zugeflossen sind. Daß von einer Betriebsprüfung festgestellte Mehrgewinne der Gesellschaft überhaupt nicht an Gesellschafter zur Ausschüttung kamen, daß also z. B. "Schwarzerlöse" wieder für (spätere) "Schwarzeinkäufe" Verwendung fanden, wäre vom Abgabepflichtigen (Haftungspflichtigen) zu beweisen (Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 11. April 1984, Zl. 82/13/0050, im Zusammenhalt mit dem schon genannten Erkenntnis Zl. 83/14/0037).

2. Im Beschwerdefall stellt die Beschwerdeführerin das Vorliegen objektiver und subjektiver Voraussetzungen für eine verdeckte Gewinnausschüttung in Abrede.

2.1. Die Einwände gegen das Vorliegen der objektiven Merkmale einer verdeckten Gewinnausschüttung laufen darauf hinaus, der durch Vornahme eines Sicherheitszuschlages geschätzte Mehrgewinn könne nur als nicht ausgeschütteter Gewinn gewertet werden. Gegen diese Auffassung spricht jedoch die in Punkt 1 zitierte Vorjudikatur, von der abzugehen der Verwaltungsgerichtshof im Beschwerdefall keinen Anlaß sieht. Nach dieser Rechtsprechung ist - wenn die Schätzung berechtigt ist - bei geschätzten Mehrgewinnen von verdeckten Gewinnausschüttungen an die (oder einen) Gesellschafter auszugehen, sofern nicht der Abgabepflichtige (Haftungspflichtige) die "Nichtausschüttung" beweisen kann.

Im Beschwerdefall ergibt sich aus der Beschwerde selbst, daß die Schätzung berechtigt war. Es wird nicht nur (wie im Verwaltungsverfahren) gegen die Schätzung keine gezielte Einrede erhoben, sondern sogar ausgeführt, die Beschwerdeführerin habe den Sicherheitszuschlag "aufgrund der im konkreten Fall gegebenen

Unsicherheitsfaktoren ... akzeptiert". Stand nun aber aufgrund der

berechtigten Schätzung der geschätzte Mehrgewinn fest, so hätte nur ein Beweis über die "Nichtausschüttung" der Mehrgewinne, wie er etwa im Fall des Erkenntnisses Zl. 82/13/0050 angeboten war, die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung verwehrt. Diesen Beweis erbrachte die Beschwerdeführerin in keiner Weise. Sie hat im Verwaltungsverfahren - neben der unzutreffenden Rechtsmeinung, schon die nur aus "formellen" Gründen bedingte Gewinnschätzung stehe der Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung entgegen - lediglich die Verantwortung des Gesellschafter-Geschäftsführers für die Unzukömmlichkeiten ins Spiel gebracht.

2.2. Subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Gewinnausschüttung ist nach dem von der Beschwerdeführerin ins Treffen geführten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. November 1977, Zlen. 410, 618/77, Slg. Nr. 5193/F, eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Kapitalgesellschaft (Körperschaft). Die Absicht der Vorteilsgewährung kann sich auch schlüssig aus den Umständen des betreffenden Falles ergeben (vgl. das hg. Erkenntnis vom 26. September 1985, Zl. 85/14/0051, 0052). Diese Absicht liegt nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes auch dann vor, wenn die Gesellschaft - ausdrücklich oder schlüssig - mit einem Vorteil, den sich der Gesellschafter ursprünglich ohne Kenntnis der Gesellschaft selbst zuwendete, in der Folge einverstanden ist. Dieses Einverständnis erscheint gegeben, wenn die Gesellschaft von einem vom Gesellschafter zu Unrecht in Anspruch genommenen Vorteil Kenntnis erlangt und nichts unternimmt, um ihn rückgängig zu machen.

Im Beschwerdefall sind berechnete Gewinnzuschätzungen zu unterstellen (siehe Punkt 2.1.). Als Empfänger des Mehrgewinnes kommt nach den schlüssigen und durch das Berufungsvorbringen über dessen Verantwortungsbereich erhärteten Feststellungen der belangten Behörde der Gesellschafter-Geschäftsführer in Betracht. Im Hinblick auf die Schätzungsgründe - die Beschwerde selbst erwähnt fehlende Grundaufzeichnungen - besteht zumindest die Möglichkeit der Bereicherung des Gesellschafter-Geschäftsführers in Höhe des zugeschätzten Gewinnes. Schon dadurch, daß die Beschwerdeführerin diese Möglichkeit unwidersprochen in Kauf nahm, ist ihr Einverständnis mit einer Bereicherung in Höhe der Zuschätzung zu unterstellen. Der Rückgriff auf den Gesellschafter-Geschäftsführer bezüglich der auf die Zuschätzung entfallenden Umsatzsteuer- und "Alkoholsteuer" Nachforderungen ändert, wie der Vollständigkeit halber bemerkt sei, nichts daran, daß die zugeschätzten Gewinne ihm gegenüber in keiner Weise zum Rückersatz geltend gemacht wurden.

Zu dem in der Beschwerde angeführten Beispiel des Diebstahles eines Gesellschafters aus der Geschäftskasse sei bemerkt, daß nach Schrifttum und Rechtsprechung in der BRD auch unrechtmäßige Entnahmen eines Gesellschafters aus dem Gesellschaftsvermögen einer Kapitalgesellschaft eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellen können, wenn die Gesellschaft (das in Betracht kommende Organ) sich mit den Entnahmen einverstanden erklärt hat oder die Entnahmen nicht zurückfordert (Blümich-Klein-Steinbring-Stutz, Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz⁴, § 6 Anmerkung 4, sowie das Urteil des BFH vom 13. August 1957, I 161/56, HFR 1961, S. 230).

3. Das in der Beschwerde ebenfalls erwähnte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. März 1974, Zl. 1157/72, betrifft weder eine verdeckte Gewinnausschüttung aufgrund zugeschätzter Gewinne noch trifft es sonst eine für die Lösung des Beschwerdefalles bedeutsame Aussage.

4. Aus den in den Punkten 1. und 2. angeführten Gründen ergibt sich, daß der Beschwerde keine Berechtigung zukommt. Sie war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung ergibt sich aufgrund der §§ 47 ff VwGG und der Verordnung des Bundeskanzlers vom 30. Mai 1985, BGBl. Nr. 243.

Wien, am 10. Dezember 1985