

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

15.03.1988

Geschäftszahl

87/14/0072

Beachte**Besprechung in:**

ÖStZ 1988/17;

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 Kommissär Mag. Piffl, über die Beschwerde des Dr. FP, Rechtsanwalt in K, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Kärnten, Berufungssenat I, vom 18. Februar 1987, Zl. B 54/1-4/86, betreffend Einkommensteuer für 1980 bis 1983, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von S 9.570,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Am Stammkapital der mit Gesellschaftsvertrag vom 16. Februar 1980 gegründeten P GesmbH (im folgenden kurz GesmbH genannt) waren der Beschwerdeführer, zwei Geschwister sowie sein Vater zu je einem Viertel beteiligt. Der Vater trat seinen Geschäftsanteil mit Vertrag vom 22. November 1980 an die Mutter des Beschwerdeführers ab, blieb aber weiterhin alleiniger Geschäftsführer.

Im Zuge einer die Streitjahre umfassenden Betriebsprüfung (BP) stellte der Prüfer umfangreiche Buchführungsmängel, Schwarzgeschäfte und fingierte Darlehen fest. Er ermittelte daher die Abgabenbemessungsgrundlagen durch Schätzung. Im Hinblick auf die Gewinnzuschätzungen kamen unter anderem im Rahmen der Körperschaftsteuerfestsetzung für die GesmbH verdeckte Gewinnausschüttungen zum Ansatz. Über Berufungen der GesmbH gegen die Körperschaftsteuerbescheide (und weitere Abgabenbescheide) ergingen abweisende Berufungsentscheidungen, die unangefochten blieben.

Im Rahmen der Einkommensteuerfestsetzungen für die Gesellschafter berücksichtigte das Finanzamt die verdeckten Gewinnausschüttungen anteilig als Einkünfte aus Kapitalvermögen. Gegen die an ihn gerichteten Einkommensteuerbescheide erhob der Beschwerdeführer Berufung. Er brachte darin - soweit für die Streitjahre von Bedeutung - vor, daß ihm nur die Eigenschaft eines Gründungsgesellschafters zugekommen wäre, daß der Vater das Stammkapital aufgebracht habe und er diesem später seinen Geschäftsanteil abtreten hätte sollen. Über die weitere Geschäftstätigkeit der GesmbH habe sich der Beschwerdeführer nicht informiert und er sei darüber auch nicht informiert worden. Die GesmbH hätte allein dazu gedient, dem Vater eine mit den Vorteilen der Haftungsbeschränkung verbundene Geschäftstätigkeit zu ermöglichen. Der Beschwerdeführer habe nie mit Einkünften gerechnet und auch tatsächlich nie welche erhalten. Es lägen auch keinerlei Anzeichen vor, daß die von der Abgabenbehörde behaupteten Gewinne der GesmbH an den Beschwerdeführer in irgendeiner Weise ausgeschüttet worden wären. Die Feststellung der Abgabenbehörde, daß Warenbestände der Einzelfirma des Vaters in die GesmbH eingebracht worden wären, weise vielmehr darauf hin, daß sich der Vater allfällige Gewinne der GesmbH zukommen habe lassen. Die bisherigen Ermittlungsergebnisse sprächen sogar dafür, daß der Vater in Wirklichkeit die Einzelfirma fortgeführt und nur vorgegeben habe, daß die von ihm angegebenen Geschäfte im Rahmen der GesmbH getätigt worden seien.

In einer Berufungsergänzung zeigte der Beschwerdeführer auf, die GesmbH habe nie ihre Geschäftstätigkeit aufgenommen, am Ort ihrer angeblichen Tätigkeit habe nur der Vater bzw. dessen Einzelfirma Geschäfte getätigt. Eine Geschäftsführung durch die GesmbH sei nach außen hin nicht erkennbar gewesen. Mangels Gewinnen der GesmbH könne der Beschwerdeführer keine verdeckte Gewinnausschüttung erhalten haben. Selbst wenn man aber eine Geschäftstätigkeit der GesmbH unterstelle, seien dem Beschwerdeführer keinerlei Gewinnausschüttungen zugeflossen. Gewinne habe ausschließlich der Vater für sich selbst vereinnahmt, der als Geschäftsführer ganz allein über die Gesellschaft verfügt habe. Es wäre auch nie ein Gesellschafterbeschuß zustande gekommen. Die Tätigkeit des Beschwerdeführers habe sich auf die Leistung der Unterschrift unter den Gesellschaftsvertrag beschränkt.

In einer der Berufungsergänzung beigeschlossenen eidesstattlichen Erklärung gab der Vater an, daß (unter anderem) der Beschwerdeführer nur über seinen (des Vaters) Wunsch und nur formell Gesellschafter der GesmbH geworden sei, damit er (der Vater) bei Ausübung seiner beruflichen Tätigkeit in den Genuß der mit dieser Gesellschaftsform verbundenen Haftungsbeschränkung kommen könne. Er (der Vater) habe anstelle der Gesellschafter die Stammeinlage allein bezahlt und die Gesellschafter über die Angelegenheiten der GesmbH nicht informiert. Er habe ihnen keinerlei Zahlungen oder sonstige Vorteile zugute kommen lassen.

Die belangte Behörde gab der Berufung des Beschwerdeführers mit dem angefochtenen Bescheid keine Folge. Zur Frage, ob die GesmbH überhaupt eine Tätigkeit entfaltet habe, legte die belangte Behörde dar, die BP habe eindeutig ergeben, daß die GesmbH Umsätze in Millionenhöhe ausgeführt, daß sie in ebensolchen Größenordnungen Teppiche importiert und die Einfuhrumsatzsteuer sowie die übrigen Eingangsabgaben entrichtet habe - kurzum, daß die GesmbH am Markt selbständig und im eigenen Namen aufgetreten sei und somit am wirtschaftlichen Verkehr teilgenommen habe. Daß diese Tätigkeit nicht am registrierten Sitz des Unternehmens (Salzburg), sondern in Klagenfurt ausgeübt worden sei, habe in diesem Zusammenhang ebensowenig Bedeutung wie beispielsweise die (teilweise) Nichtabgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen oder die festgestellten Buchführungsmängel. Auch dem Umstand, daß (offiziell) keine Dienstnehmer geführt worden seien und daß der Vater (zumindest nach den Unterlagen) keine Geschäftsführervergütung erhalten habe, komme im Hinblick auf die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit der GesmbH keinerlei Aussagekraft zu. Dies alles habe lediglich der Verschleierung des tatsächlichen Geschäftsumfanges gedient und könne daher nicht als Indiz für ein Nichttätigwerden der GesmbH herangezogen werden. An der wirtschaftlichen Existenz der GesmbH bzw. an deren Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr bestehe daher kein Zweifel, wie auch in den Berufungsverfahren, welche die GesmbH betroffen hätten, die Unternehmereigenschaft der GesmbH nie in Abrede gestellt worden wäre.

Nichts für den Berufungsstandpunkt lasse sich auch aus dem weiteren Einwand des Beschwerdeführers gewinnen, daß etwaige Gewinne nicht den Gesellschaftern, sondern dem Geschäftsführer zugeflossen wären. Der Beschwerdeführer übersehe hier nämlich, daß verdeckte Gewinnausschüttungen auch dann den Gesellschaftern zuzurechnen seien, wenn die von der GesmbH gewährten Vorteile nicht diesen, sondern den Gesellschaftern nahestehenden Personen gewährt würden. Nun habe im Beschwerdefall, wenn man der Argumentation des Beschwerdeführers folge, der Geschäftsführer (Vater) die Gewinne aus den "Schwarzgeschäften" für sich behalten. Der Geschäftsführer stehe freilich mit allen Gesellschaftern in engen verwandtschaftlichen Beziehungen (Vater bzw. Ehemann), sodaß die an ihn erfolgten (verdeckten) Ausschüttungen wiederum den Gesellschaftern anteilmäßig zuzurechnen wären. Daher könne es dahingestellt bleiben, ob den Gesellschaftern selbst oder eben dem Vater die Ausschüttungen zugeflossen seien, in beiden Fällen sei die Vorteilsgewährung steuerlich bei den Gesellschaftern zu erfassen. Daß etwa ein (außenstehender) Dritter in den Genuß der Vorteilsgewährung durch die GesmbH gekommen sei, oder daß die GesmbH die ausgeschütteten Beträge zurückgefordert hätte, sei in keinem Stadium des Verfahrens behauptet worden und es fänden sich auch keine Anhaltspunkte hiefür. Somit seien die nicht im Gesellschaftsvermögen verbliebenen Gewinne den Gesellschaftern nach dem Beteiligungsverhältnis zuzurechnen gewesen.

Vorliegende Beschwerde macht sowohl inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides als auch dessen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend. Die belangte Behörde legte die Akten des Verwaltungsverfahrens vor und beantragte in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

I. Wie schon im Rechtsmittelverfahren bringt der Beschwerdeführer nunmehr auch in der Beschwerde vor, nur die Einzelfirma des Vaters und nicht die GesmbH habe jene Geschäftstätigkeit entfaltet, die zu den Zuschätzungen geführt hätte. Er vermag aber den Feststellungen der belangten Behörde über Einfuhren, Eingangsabgabentrachtung und Umsätze der/durch die GesmbH außer der undifferenzierten Behauptung des Gegenteiles nichts entgegenzusetzen. Die Feststellungen der belangten Behörde bieten umsoweniger Anlaß zu Zweifeln, als sie nicht nur auf den Ergebnissen der BP beruhen, sondern auch unangefochten in den die GesmbH betreffenden Berufungsentscheidungen ihren Niederschlag fanden.

II.1. Im Recht ist jedoch der Beschwerdeführer, soweit er sich gegen die anteilige Zurechnung von Einkünften aus Kapitalvermögen auf Grund der bei der GesmbH festgestellten verdeckten Gewinnausschüttungen wendet. Zwar trifft es im Sinne des angefochtenen Bescheides zu, daß verdeckte

Gewinnausschüttungen grundsätzlich auch dann dem Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft zuzurechnen sind, wenn die von der Gesellschaft gewährten Vorteile nicht diesem, sondern einer ihm nahestehenden Person zufließen (hg. Erkenntnis vom 16. September 1986, Zl. 85/14/0163). Dem liegt der (auch im eben zitierten Erkenntnis ausgedrückte) Gedanke zugrunde, daß die Überlassung von Vorteilen, die sich aus der Gesellschafterstellung ergeben, an eine nahestehende Person beim Gesellschafter lediglich Einkommensverwendung ist. Diese Überlegung kann aber nur Platz greifen, wenn sich überhaupt ein (zugunsten der nahestehenden Person verwendbarer) Vorteil des Gesellschafters aus der Gesellschafterstellung annehmen läßt. Ein solcher Vorteil kann jedoch nicht unterstellt werden, wenn der Geschäftsführer einer GesmbH von vornherein "für die eigene Tasche" arbeitet, wenn also er im Rahmen der GesmbH eine Tätigkeit entfaltet, die ausschließlich ihn und nicht die Gesellschafter bereichern soll. An dieser Betrachtung kann ein Angehörigenverhältnis nichts ändern, wenn die Beteiligten von Anfang an nur daran dachten, daß Gewinne niemand anderem als dem Geschäftsführer zugute kommen sollen, oder wenn der Geschäftsführer tatsächlich die Gesellschafter (z.B. durch ihnen unbekanntes Schwarzgeschäfte) am Geschäftserfolg der Gesellschaft nicht teilhaben läßt. Denn in solchen Fällen kann - solange nicht etwa eine Anfechtung im Sinne des § 23 Abs. 4 BAO Erfolg hat - nur von Einkünften des seine wirtschaftlichen Chancen wahrnehmenden Geschäftsführers und nicht von solchen des von diesen Chancen ausgeschlossenen Gesellschafters ausgegangen werden, ob nun ein Angehörigenverhältnis besteht oder nicht.

Im Beschwerdefall brachte der Beschwerdeführer schon im Verwaltungsverfahren vor, daß von vornherein allein der Vater aus der Tätigkeit der GesmbH Vorteile - auch die aus den Schwarzgeschäften - zog. Gegenüber diesem Vorbringen schlägt der Hinweis der belangten Behörde auf das Naheverhältnis zwischen dem Beschwerdeführer und seinem Vater nicht durch. Da die belangte Behörde die Rechtslage verkannte, traf sie auch keine Feststellungen darüber, ob tatsächlich nur der Vater von der Tätigkeit der GesmbH profitierte.

2. Daß eine Zurechnung verdeckter Gewinnausschüttungen nicht nur an die Gesellschafter von Kapitalgesellschaften in Betracht kommt, zeigt die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Im Erkenntnis vom 23. November 1977, Zlen. 410, 618/77, kommt zum Ausdruck, daß der Empfänger einer verdeckten Gewinnausschüttung nicht notwendig Gesellschafter des ausschüttenden Unternehmens sein muß, sondern daß die Möglichkeit eines (sogar nur mittelbaren) entscheidenden Einflusses genügt. Im Erkenntnis vom 10. März 1982, Zl. 81/13/0072, wird ausgesprochen, daß bei einer GesmbH der (zugeschätzte) Mehrgewinn nach dem Beteiligungsverhältnis aufzuteilen ist, wenn das Ermittlungsverfahren nichts anderes ergeben hat; es wird jedoch bei Vornahme einer solchen Zurechnung zu beachten sein, daß festgestellte Gewinnerhöhungsbeträge ausnahmsweise überhaupt weder einem Gesellschafter noch einer einem solchen nahestehenden Person, sondern einem Dritten (etwa einem diebischen Arbeitnehmer) oder aber den Gesellschaftern nicht entsprechend den bestehenden Anteilsverhältnissen zugeflossen sein können.

Das im angefochtenen Bescheid erwähnte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. Dezember 1985, Zl. 85/14/0080, besagt in diesem Zusammenhang, daß dann, wenn die Gesellschaft auf eine Rückforderung verzichtet, ein Vorteil demjenigen zuzurechnen ist, der ihn sich ursprünglich ohne Kenntnis der Gesellschaft selbst zuwendete. Die Entscheidung verhilft daher dem Standpunkt der belangten Behörde nicht zum Erfolg.

III. Zur Rüge des Beschwerdeführers, nach der BP bei der GesmbH sei die Schlußbesprechung unterblieben, sei bemerkt, daß nach der Aktenlage die Feststellungen der BP allen Beteiligten zur Kenntnis gelangten, und damit ohnedies Gelegenheit bestand, zu diesen Feststellungen Stellung zu nehmen.

IV. Die belangte Behörde hat somit aus den in Punkt II.1. angeführten Gründen die Rechtslage verkannt. Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG und die Verordnung des Bundeskanzlers vom 30. Mai 1985, BGBl. Nr. 243.

Wien, am 15. März 1988