

**Gericht**

Verwaltungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

20.11.1989

**Geschäftszahl**

89/14/0141

**Beachte****Besprechung in:**

ÖStZB 1990, 229;

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Reichel und die Hofräte Dr. Schubert und Dr. Hnatek als Richter, im Beisein des Schriftführers Kommissär Dr. Egger, über die Beschwerde des Dr. MD in I, vertreten durch Dr. Ernst F. Mayr, Rechtsanwalt in Innsbruck, Anichstraße 42, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Tirol als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz vom 31. Mai 1989, Zl. 83.702-8/88, betreffend fahrlässige Verkürzung von Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer der Jahre 1982 bis 1984, zu Recht erkannt:

**Spruch**

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen im Betrag von S 10.650,-- binnen zwei Wochen bei Exekution zu ersetzen. Das Aufwändersatz-Mehrbegehren des Beschwerdeführers wird abgewiesen.

**Begründung**

Der Beschwerdeführer wurde mit dem im Instanzenzug ergangenen, vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheid des Finanzvergehens der fahrlässigen Verkürzung von Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer in Höhe von S 91.144,-- in den Jahren 1982 bis 1984 schuldig erkannt und hiefür mit Geld (S 30.000,--) bestraft, weil er als Geschäftsführer einer GmbH unter Mißachtung abgabenrechtlicher Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verdeckte Gewinnausschüttungen in den Abgabenerklärungen nicht ausgewiesen habe. Bei diesen verdeckten Gewinnausschüttungen handelte es sich nach Ansicht der belangten Behörde einerseits um die vom Betriebsprüfer mit 15 v.H. eingeschätzte private Nutzung eines Kfz der GmbH während des gesamten Streitzeitraumes durch den Beschwerdeführer, der in dieser Zeit nicht nur deren Geschäftsführer, sondern auch deren Mehrheits- bzw. Alleingesellschafter war; andererseits um die teilweise Verwendung von Angestellten und Büroräumen der GmbH in den Jahren 1982 und 1983 für außerbetriebliche Zwecke, nämlich die eines Tageszeitungsverlages (in der Folge: Verlag), für den der Beschwerdeführer damals nichtselbständig arbeitete.

Der Beschwerdeführer erachtet sich durch diesen Bescheid in seinem Recht darauf verletzt, des ihm angelasteten Finanzvergehens nicht schuldig erkannt und hiefür nicht, jedenfalls aber nicht unangemessen bestraft zu werden. Er behauptet inhaltliche Rechtswidrigkeit sowie Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften und beantragt deshalb die Aufhebung des angefochtenen Bescheides.

Die belangte Behörde hat die Verwaltungsakten vorgelegt und in ihrer Gegenschrift die Abweisung der Beschwerde beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Der Beschwerdeführer räumt ein, daß er die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor der Berufungsbehörde in der Berufung nicht gemäß § 160 Abs. 1 lit. b FinStrG beantragt habe. Er rügt aber als Verletzung von Verfahrensvorschriften, daß die belangte Behörde keine mündliche Verhandlung durchgeführt habe, obwohl dies "zur Klärung der tatsächlichen Verhältnisse unbedingt notwendig gewesen wäre".

Daraus, daß über eine Berufung nach der zitierten Gesetzesstelle auch dann nach vorangegangener mündlicher Verhandlung zu entscheiden ist, wenn es die Finanzstrafbehörde zweiter Instanz für erforderlich hält, läßt sich ein subjektives Recht des Berufungswerbers auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor der Berufungsbehörde nicht ableiten, weil dessen subjektives Recht auf mündliche Verhandlung vor der Finanzstrafbehörde zweiter Instanz bereits im ersten Fall der zitierten Gesetzesstelle abschließend geregelt ist. Der Beschwerdeführer hat aber auch nicht aufgezeigt, welche für seinen Standpunkt hilfreichen "tatsächlichen Verhältnisse" NUR in einer mündlichen Verhandlung vor der Berufungsbehörde hätten zutage gefördert werden können. Es ist ihm daher auch nicht gelungen, einen durch Verletzung objektiven Verfahrensrechtes verursachten Stoffsammlungsmangel nachzuweisen, durch den sein subjektives Recht auf vollständige Sachverhaltsermittlung verletzt werden konnte.

Der Beschwerdeführer ist jedoch mit seiner materiellen Rüge im Recht:

Verdeckte Gewinnausschüttungen sind Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form außer der Dividende oder sonstigen offenen Gewinnverteilung, gleichviel unter welcher Bezeichnung, gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind nicht oder nicht unter den gleich günstigen Bedingungen zugestehen würde. Empfänger der verdeckten Gewinnausschüttung ist in der Regel der Gesellschafter selbst. Aber auch Zuwendungen an dem Gesellschafter nahestehende Personen, insbesondere nahe Familienangehörige, können verdeckte Gewinnausschüttungen sein. Entscheidend ist, daß sich die Zuwendungen nur aus dem Gesellschaftsverhältnis erklären lassen (vgl. Hofstätter - Reichel, Kommentar, Tz 18 zu § 27 EStG 1972).

Es kann daher auch die unentgeltliche oder verbilligte Überlassung der Nutzung eines der Kapitalgesellschaft gehörenden PKW eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellen (vgl. VwSlg. 5679 F/1982). Ist der das Fahrzeug der Gesellschaft für seine privaten Zwecke benutzende Gesellschafter aber auch Geschäftsführer, so ist die private Nutzung des Fahrzeuges nur dann als verdeckte Gewinnausschüttung anzusehen, wenn damit die angemessene Entlohnung für seine Geschäftsführertätigkeit (vgl. Hofstätter - Reichel, Kommentar, Seite 11 zu § 27 EStG 1972, und die dort zitierte Judikatur) oder die im Vertrag zwischen Geschäftsführer und Gesellschaft ausdrücklich abschließend festgelegte Geschäftsführerentschädigung überschritten wird. Daß dergleichen hier der Fall gewesen sei, hat die belangte Behörde nicht festgestellt. Da dem Geschäftsführer einer GmbH für seine Geschäftsführungstätigkeit auch ohne Vorliegen einer Vereinbarung, also schon kraft Gesetzes, angemessene Entlohnung gebührt (vgl. Reich-Rohrwig, GmbH-Recht, Seite 106), geht insofern der Hinweis in der Gegenschrift auf die Judikatur zur steuerlichen Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen ("...wenn sie nach außen klar in Erscheinung treten...") fehl.

Der angefochtene Bescheid ist aber auch hinsichtlich der Beurteilung der Verwendung von Angestellten und Büroräumen der GmbH für Zwecke des Verlages als verdeckte Gewinnausschüttung inhaltlich rechtswidrig:

Wie bereits erwähnt, muß es sich bei der verdeckten Gewinnausschüttung um einen Vorteil handeln, der dem Gesellschafter gewährt wird, mag die Entrichtung auch an einen (diesem) nahestehenden Dritten erfolgen. Vorerst ist darauf hinzuweisen, daß wohl nicht jeder Dienstgeber im Verhältnis zu seinem Dienstnehmer als dessen nahestehender Dritter angesehen werden kann. Die belangte Behörde ist aber vor allem jede Erklärung dafür schuldig geblieben, worin der Vorteil des Beschwerdeführers daraus bestanden haben soll, daß für Zwecke des Verlages, bei dem er beschäftigt war, Büroräume und Angestellte der GmbH verwendet wurden. Ein Vorteil des Beschwerdeführers hätte etwa darin liegen können, daß dieser sich gegenüber dem Verlag verpflichtet hätte, auf seine Kosten Personal und Büroräume zur Verfügung zu stellen, oder der Verlag auch bloß tatsächlich das Beschäftigungsverhältnis mit dem Beschwerdeführer nur unter dieser Voraussetzung eingegangen wäre oder fortgesetzt hätte. Von einem solchen oder ähnlichen Sachverhalt ist aber die belangte Behörde nicht ausgegangen. Sie hat sich entgegen der dargestellten Rechtslage mit der Frage des Vorteiles des Gesellschafters im konkreten Fall überhaupt nicht befaßt.

Der Beschwerdeführer hat jedoch seinerseits im Verwaltungsverfahren als Erklärung für die geschilderte Vorgangsweise Tatsachen vorgetragen, die die Finanzstrafbehörde erster Instanz als richtig unterstellt und die die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid nicht erwähnt hat, weshalb davon ausgegangen werden kann, daß sie sie zumindest nicht als widerlegt angesehen hat:

In den Jahren 1982 und 1983 seien außer dem Beschwerdeführer selbst keine Angestellten des Verlages in den Büroräumen der GmbH tätig gewesen. In diesen Jahren sei dem Verlag deshalb keine Miete verrechnet worden, weil die GmbH von den Einrichtungen des Verlages profitiert habe. Unternehmerischer Grund für die Hilfestellung sei das wirtschaftliche Interesse der GmbH an der Tätigkeit des Verlages gewesen (Benützung von Telefon, Fernschreiber, Kopierapparat, Telefonbeantworter, und vor allem die "besondere Möglichkeit bei Klienten - des Verlages oder anlässlich von Pressekonferenzen die Realitätengeschäfte anzubahnen." Es habe sich um eine nützliche Symbiose gehandelt, bei der die kleine Realitätenfirma vom großen Zeitungskonzern besonders profitiert habe (vgl. Niederschrift über die Vernehmung des Beschuldigten vom 2. Juni 1987).

Die Finanzstrafbehörde erster Instanz hatte ausgehend von diesen Behauptungen daher auch angenommen, daß der Wert der Leistungen des Verlages an die GmbH im Betriebsprüfungsergebnis berücksichtigt wurde und aus diesem Grund bloß ein Anteil von 20 bzw. 30 v.H. der Aufwendungen der GmbH in den erwähnten beiden Jahren und kein höherer Anteil als verdeckte Gewinnausschüttung angesetzt worden sei (vgl. S. 7/8 des Straferkenntnisses).

Unterstellt man jedoch, wie dies die Finanzstrafbehörde erster Instanz getan hat, dem Grunde nach ein eigenes Interesse der GmbH daran, mit dem Verlag auf die erwähnte Weise ins Geschäft zu kommen, um ihrerseits an dessen Einrichtungen zu partizipieren, so bleibt für einen Vorteil des Beschwerdeführers infolge seiner Stellung als Gesellschafter aus den Leistungen der GmbH an den Verlag - unter den bereits oben genannten weiteren Voraussetzungen - wohl nur für den Fall bewußter Überbewertung der Gegenleistungen des Verlages Raum. Eine irrtümliche Fehlkalkulation der Gesellschaft in den wirtschaftlichen Beziehungen zu ihrem Geschäftspartner kam deshalb für eine verdeckte Gewinnausschüttung nicht in Betracht. Nun wurde aber auch von der Finanzstrafbehörde erster Instanz nicht dargelegt, auf Grund welcher Überlegungen zur Bewertung sie überhaupt davon ausging, daß die Benützung wirtschaftlicher Einrichtungen des Verlages von geringerem Wert gewesen sein soll, als die Leistungen der GmbH an diesen. Die Benützung der durch den Verlag gebotenen Geschäftsanbahnungsmöglichkeiten wurde auch von der Behörde erster Instanz nicht einmal erwähnt. Abgesehen davon, daß sich aus diesem Grund die Bewertungsüberlegungen nachprüfender Kontrolle entziehen, boten sie kein Indiz dafür, etwa eine bewußte Überbewertung der Leistungen des Verlages anzunehmen.

Die Tatsache, daß der Gesellschafter der GmbH auch Dienstnehmer eines Kontrahenten der GmbH war, dem diese auffallend günstige Bedingungen gewährte, mag wohl den Verdacht verdeckter Gewinnausschüttung erregen und daher begründeten Anlaß zur Erforschung der näheren Zusammenhänge geben, reicht jedoch für sich allein zur Unterstellung einer verdeckten Gewinnausschüttung nicht aus.

Da es an einem Sachverhalt fehlte, der es erlaubte, die Leistungen der GmbH an den Verlag als Vorteil des Gesellschafters anzusehen, hat die belangte Behörde auch hier zu Unrecht eine verdeckte Gewinnausschüttung angenommen.

Schon deshalb mußte der angefochtene Bescheid gemäß § 42 Abs. 2 Zif. 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben werden. Es erübrigte sich daher ein Eingehen auf den Teil der Beschwerde, der sich gegen die Strafausmessung wendet.

Die Entscheidung über Aufwandsersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundesministers für Gesundheit und öffentlicher Dienst vom 17. April 1989, BGBl. Nr. 206. Die Eingabengebühr beträgt gemäß § 14 Tp 6 Abs. 1 und 4 GebG S 120,- je Ausfertigung. Das betreffende Aufwandsersatz-Mehrbegehren von S 360,- war daher abzuweisen.

Wien, am 20. November 1989