

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

06.04.1995

Geschäftszahl

93/15/0060

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Meinl und die Hofräte Dr. Wetzel, Dr. Karger, Dr. Steiner und Dr. Mizner als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Rauscher, über die Beschwerde der H in R, vertreten durch Dr. W, Rechtsanwalt in R, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Salzburg (Berufungssenat I) vom 17. Dezember 1992, Zl. 29-GA3BK-DLei/90, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1984 bis 1986, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 4.565,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin war in den Streitjahren Gesellschafterin und Geschäftsführerin der M-GesmbH. Ihre Beteiligung am Stammkapital dieser Gesellschaft betrug 90 %. Die übrigen 10 % am Stammkapital der M-GesmbH wurden von ihrem Ehegatten gehalten. Daneben war die Beschwerdeführerin bürgerliche Eigentümerin von zwei verpachteten Liegenschaften.

Im Zuge einer Buch- und Betriebsprüfung bei der M-GesmbH wurden Mängel der Buchführung sowie erhebliche Kassafehlbeträge festgestellt. Diese um einen Sicherheitszuschlag von 150 % erhöhten Fehlbeträge und sonstigen Korrekturposten wertete das Finanzamt als verdeckte Gewinnausschüttungen der M-GesmbH an ihre Gesellschafter.

Mit Bescheiden vom 29. Juni 1988 nahm das Finanzamt das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer der Beschwerdeführerin für die Streitjahre wieder auf und erhöhte in den damit verbundenen Sachbescheiden die Kapitaleinkünfte der Beschwerdeführerin im Ausmaß von 90 % der bei der M-GesmbH festgestellten verdeckten Gewinnausschüttungen. Hinsichtlich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ergaben sich keine Änderungen.

In der gegen diese Bescheide erhobenen Berufung begehrte die Beschwerdeführerin die "Rückgängigmachung der steuerlichen Zurechnung aus der verdeckten Gewinnausschüttung, die im Zuge der Betriebsprüfung betreffend die Fa. M-GesmbH über die Jahre 1984 bis 1986 durchgeführt wurde". Begründend verwies die Beschwerdeführerin auf die Ausführungen in der Berufung der M-GesmbH gegen die "Betriebsprüfungsbescheide" vom 15. Oktober 1988. Diese Ausführungen befaßten sich nur mit der Höhe des bei der M-GesmbH vom Betriebsprüfer ermittelten Sicherheitszuschlages von 150 %. Ausführungen zur Frage, ob und inwieweit die vom Prüfer festgestellten verdeckten Gewinnausschüttungen der Beschwerdeführerin oder ihrem Ehegatten zugeflossen sind, enthält die Berufung nicht.

In seiner Berufungsvorentscheidung setzte das Finanzamt die Kapitaleinkünfte der Beschwerdeführerin unter Herabsetzung des erwähnten Sicherheitszuschlages auf 50 % an.

In der Folge beantragte die Beschwerdeführerin die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Im Berufungsverfahren vertrat die Beschwerdeführerin die Rechtsansicht, die Einkünfte aus Kapitalvermögen und die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von zwei in ihrem Eigentum stehenden Liegenschaften in den Streitjahren seien nicht ihr, sondern zur Gänze ihrem geschiedenen Ehegatten zuzurechnen.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung teilweise Folge und stellte unter Zugrundelegung der Ergebnisse des Berufungsverfahrens der M-GesmbH, wonach die Höhe des

Sicherheitszuschlages von 150 % auf 20 % gesenkt wurde, die Kapitaleinkünfte der Beschwerdeführerin in entsprechend verminderter Höhe fest. Unter Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 5. April 1989, Zl. 87/13/0223, rechnete die belangte Behörde aber die verdeckten Gewinnausschüttungen der Beschwerdeführerin im Ausmaß ihrer Beteiligung an der M-GesmbH weiterhin als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu.

Die dagegen erhobene Beschwerde macht Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend.

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

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die Beschwerde bekämpft die Zurechnung der Einkünfte aus Kapitalvermögen sowie aus Vermietung und Verpachtung für die Streitjahre an die Beschwerdeführerin nur dem Grunde, nicht aber ihrer Höhe nach. Sie bringt vor, diese Einkünfte seien nicht der Beschwerdeführerin, sondern ihrem damaligen Ehegatten Cornelius Dekker zugeflossen. Sie selbst habe niemals die betreffenden Einkünfte bezogen, ihre Stellung als Gesellschafterin der M-GesmbH und Eigentümerin der vermieteten Liegenschaften habe bloß der Steuervermeidung gedient. Mit der Zurechnung an ihre Person habe die belangte Behörde die Beweise im Abgabungsverfahren unrichtig gewürdigt. Ein Vergleich der Rechtfertigung ihres ehemaligen Ehegatten vom 9. März 1992 mit seinem eigenen Vorbringen im Scheidungsverfahren, dessen Akt durch die belangte Behörde beigezogen worden sei, wäre geeignet gewesen, die Glaubwürdigkeit ihres geschiedenen Ehegatten zu erschüttern und damit die Verantwortung der Beschwerdeführerin zu erhärten. Weiters hätte die belangte Behörde aus den vorgelegten Urkunden zum Beweis des Anbotes zur Rückschenkung der in ihrem bürgerlichen Eigentum stehenden Liegenschaften erkennen müssen, daß die wirtschaftliche Verfügungsmacht an den Liegenschaften ausschließlich ihrem ehemaligen Ehegatten zugekommen sei.

Die bei der Gewinnermittlung einer Kapitalgesellschaft unter dem Titel verdeckte Gewinnausschüttung zugerechneten Mehrgewinne, die im Betriebsvermögen der Gesellschaft keinen Niederschlag gefunden haben, sind in der Regel nach Maßgabe der Beteiligungsverhältnisse als den Gesellschaftern zugeflossen zu werten. Da aber eine unmittelbare Abhängigkeit des Einkommensteuerbescheides des Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft vom Körperschaftsteuerbescheid nicht besteht, ist vor Zurechnung einer bei der Gesellschaft angenommenen verdeckten Gewinnausschüttung an den einzelnen Gesellschafter im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung zu prüfen, ob und inwieweit er für die Vereinnahmung der verdeckten Gewinnausschüttung in Betracht kommt (s. das hg. Erkenntnis vom 5. April 1989, Zl. 87/17/0223, mwN).

Die belangte Behörde hat die Zurechnung der strittigen Einkünfte an die Beschwerdeführerin im angefochtenen Bescheid im wesentlichen wie folgt begründet:

Die Ehe der Beschwerdeführerin sei offensichtlich seit Jahren zerrüttet gewesen. Im Scheidungsverfahren seien von beiden Ehegatten massive gegenseitige Beschuldigungen erhoben worden, wobei vor allem finanzielle Aspekte eine entscheidende Rolle gespielt hätten. Das zunächst streitige Scheidungsverfahren sei schließlich in vermögensrechtlicher Hinsicht einvernehmlich mit einem "Scheidungsvergleich" beendet worden. Die Beschwerdeführerin habe im Scheidungsverfahren ähnlich wie im Abgabungsverfahren argumentiert, allerdings in jenem Verfahren den Vorwurf der Urkundenfälschung nicht erhoben. Das Abgabungsverfahren sei nicht geeignet, das Scheidungsverfahren zu ergänzen oder "steuerrechtlich zu ändern". Nach den Angaben der Beschwerdeführerin im Scheidungsverfahren sei sie zu einem Zeitpunkt Geschäftsführerin der M-GesmbH geworden, in welchem die Ehe bereits nicht mehr harmonisch verlaufen sei. Dies lasse die Behauptung der Beschwerdeführerin, keine Verfügungsmöglichkeit über die "finanziellen Mittel" besessen zu haben und ihr geschiedener Ehegatte habe alle geschäftlichen Angelegenheiten allein wahrgenommen, als unglaubwürdig erscheinen, zumal feststehe, daß die Beschwerdeführerin sowohl in bezug auf das Firmenkonto als auch in bezug auf das der Einzahlung von Mieteinnahmen dienende Konto einzelzeichnungsberechtigt gewesen sei. Es sei nicht glaubhaft, daß die Beschwerdeführerin jahrelang steuerliche "Unzulänglichkeiten" akzeptiert und hiebei "jedes Schriftstück ohne eigene Würdigung unterzeichnet" und trotz ihrer Stellung als Gesellschaftergeschäftsführerin von jeglicher finanzieller Abgeltung ausgeschlossen gewesen sei. Entscheidend sei aber, daß die Beschwerdeführerin durch ihre Zeichnungsberechtigung Zugriff auf die Geldkonten gehabt habe.

Zu dieser Beweiswürdigung ist folgendes zu bemerken:

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgaberverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob sie eine Tatsache als erwiesen annimmt.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist in der Frage der Beweiswürdigung die Kontrollbefugnis des Verwaltungsgerichtshofes in der Richtung eingeschränkt, ob der maßgebende Sachverhalt ausreichend ermittelt wurde und ob die hiebei angestellten Erwägungen schlüssig sind (vgl. bspw. das hg. Erkenntnis vom 14. Juli 1994, Zl. 90/17/0103). Schlüssig sind die Erwägungen der belangten Behörde nur dann, wenn sie den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut entsprechen (vgl. bspw. das hg. Erkenntnis vom 9. Oktober 1985, Zl. 84/11/0183).

Im vorliegenden Fall zeigt die Beschwerde eine Unschlüssigkeit der von der belangten Behörde angestellten Beweiswürdigung nicht auf. Das Vorliegen eines Anbotes zur Rückschenkung von vermieteten Liegenschaften schließt nicht aus, daß der Beschwerdeführerin während der Zeit, in der sie bürgerliche Eigentümerin war, die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Liegenschaften zugekommen ist. Weiters erscheint es nicht un schlüssig, daß die belangte Behörde die Verantwortung der Beschwerdeführerin, sie habe jahrelang steuerliche "Unzulänglichkeiten" ihres geschiedenen Ehegatten in ihrem Namen akzeptiert, jedes von ihm vorgelegte Schriftstück ohne Überprüfung unterfertigt und sei trotzdem von jeder finanziellen Einflußnahme ausgeschlossen gewesen, im Hinblick darauf als unglaubwürdig angesehen hat, daß zu dieser Zeit die Ehe der Beschwerdeführerin bereits zerrüttet war. Insbesondere läßt die Beschwerde aber unwidersprochen, daß die Beschwerdeführerin Verfügungsmöglichkeit über alle maßgebenden Geldkonten besaß. Schließlich trifft es nicht zu, daß die belangte Behörde bei ihrer Beweiswürdigung nicht auf Widersprüche in den Aussagen des ehemaligen Ehegatten der Beschwerdeführerin im Scheidungsverfahren und im Abgabenverfahren Bedacht genommen hätte.

Die Beschwerdeführerin hält weiters den von der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid festgestellten Sachverhalt für in wesentlichen Punkten ergänzungsbedürftig. Bereits im Abgabenverfahren habe sie geltend gemacht, die Unterschriften auf bestimmten Steuererklärungen stammten nicht von ihr. Die belangte Behörde hätte auf Grund der sie treffenden Pflicht zur amtlichen Ermittlung des maßgebenden Sachverhaltes Zweifel an der Echtheit ihrer Unterschrift auf bestimmten Abgabenerklärungen haben und einen "graphologischen Sachverständigen" (gemeint offenbar: Schriftsachverständigen) beiziehen müssen.

Gemäß § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörden besteht aber nur innerhalb der Grenzen ihrer Möglichkeiten und des vom Verfahrenszweck gebotenen und zumutbaren Aufwandes (vgl. das hg. Erkenntnis vom 18. März 1992, Zl. 88/14/0028, 0029). Die Abgabenbehörde trägt zwar die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können, doch befreit dies die Partei nicht von ihrer Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht (vgl. das hg. Erkenntnis vom 23. Februar 1994, Zl. 92/15/0159). Die Mitwirkungspflicht besteht neben der amtswegigen Ermittlungspflicht.

Ob im vorliegenden Fall die Unterschrift der Beschwerdeführerin auf einzelnen Abgabenerklärungen gefälscht worden ist, wie die Beschwerde behauptet, kann dahingestellt bleiben. Weder war diese Frage im Abgabenverfahren als Hauptfrage zu lösen noch auch war diese Frage überhaupt streitentscheidend, kommt es doch für die Zurechenbarkeit von Einkünften an die Beschwerdeführerin nicht auf die Abgabenerklärungen, sondern darauf an, ob ihr die (teilweise hinzugeschätzten) Einkünfte in der im angefochtenen Bescheid angenommenen Höhe tatsächlich zugeflossen sind. In dieser Hinsicht gilt aber das oben zur Beweiswürdigung Gesagte.

Die Beschwerdeführerin macht in ihrer Beschwerde auch eine Verletzung der Begründungspflicht nach § 92 BAO geltend. Die belangte Behörde habe sich mit einer - teilweise unvollständigen - Wiedergabe von Vorbringen und Stellungnahmen begnügt.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes muß die Begründung eines Bescheides erkennen lassen, welchen Sachverhalt die Behörde ihrer Entscheidung zugrunde gelegt hat und aus welchen Erwägungen sie zur Ansicht gelangt ist, daß dieser Sachverhalt vorliegt und dem Tatbestand der angewendeten Norm entspricht oder nicht entspricht (vgl. das hg. Erkenntnis vom 27. Juli 1994, Zl. 91/13/0222, 0223). Somit stellt die Pflicht, einen Bescheid schlüssig zu begründen, keinen Selbstzweck dar. Ein Begründungsmangel führt daher nur dann zur Bescheidaufhebung, wenn er entweder die Parteien des Verwaltungsverfahrens an der Verfolgung ihrer Rechte oder den Verwaltungsgerichtshof an der Überprüfung des angefochtenen Bescheides auf seine inhaltliche Rechtmäßigkeit hindert (vgl. das hg. Erkenntnis vom 22. Dezember 1993, Zl. 90/13/0160).

Im vorliegenden Fall weist die Begründung des angefochtenen Bescheides keinen zu seiner Aufhebung führenden Mangel auf. Daß die belangte Behörde nicht entscheidungswesentliches Vorbringen der Beschwerdeführerin nicht im einzelnen abgehandelt hat, stellt keinen Verfahrensmangel dar.

Der Auffassung der Beschwerdeführerin, die belangte Behörde habe durch die Unterlassung der Einsichtnahme in bestimmte Bankkonten Verfahrensvorschriften verletzt, kann ebenfalls nicht beige pflichtet werden, weil es nicht zutrifft, daß die Anregung bei der Behörde, sie möge in bestimmte Bankkonten Einsicht nehmen, eine Entbindung der Bank vom Bankgeheimnis darstellt. Vielmehr wäre es Sache der Beschwerdeführerin gewesen, im Rahmen ihrer Mitwirkungspflicht gemäß § 138 BAO die erforderlichen Nachweise zu erbringen. Eine Verletzung der amtswegigen Ermittlungspflicht der belangten Behörde liegt somit nicht vor.

Auch mit der Behauptung, die belangte Behörde wäre verpflichtet gewesen, nach Kenntnisnahme des Verdachtes der Unterschriftenfälschung Anzeige bei den zuständigen Behörden zu erstatten, wird keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufgezeigt. Dasselbe gilt für das Vorbringen der Beschwerdeführerin, ein gegenüber ihrem ehemaligen Ehegatten zivilrechtlich durchsetzbarer Anspruch auf Herausgabe der Buchhaltungsunterlagen, mit welchen die Verantwortung der Beschwerdeführerin hätte belegt werden können, habe erst seit 4. März 1993 bestanden.

Soweit die Beschwerdeführerin im Unterbleiben einer Aussetzung der mit dem angefochtenen Bescheid getroffenen Berufungsentscheidung wegen Einleitung eines Finanzstrafverfahrens einen Verfahrensmangel erblickt, genügt der Hinweis darauf, daß die Aussetzung der Entscheidung über die Berufung gemäß § 281 BAO im Ermessen der Abgabenbehörde steht.

Da dem angefochtenen Bescheid daher kein Verfahrensmangel anhaftet, mußte die Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abgewiesen werden und eine pflichtwidrige Ermessensübung der belangten Behörde nicht dargetan wurde.

Die Entscheidung über den Aufwandsatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. Nr. 416/1994, insbesondere deren Art. III Abs. 2.