

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

27.05.1998

Geschäftszahl

97/13/0031

Beachte**Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden):**

97/13/0032

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Fellner, Dr. Hargassner, Mag. Heinzl und Dr. Fuchs als Richter, im Beisein des Schriftführers DDDr. Jahn, über die Beschwerden der B Gesellschaft mbH in W, vertreten durch Dr. Walter Anzböck und Dr. Joachim Brait, Rechtsanwälte in Tulln, Wiener Straße 9, gegen die Bescheide der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat IIIa) vom 11. Dezember 1996, Zlen GA 11-93/2291/12 und GA 11-93/2413/12, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Körperschaftsteuer 1987 und 1988 und der Umsatzsteuer 1988 sowie Körperschaft- und Gewerbesteuer 1987 bis 1989 und Umsatzsteuer 1988 und 1989, sowie Zl GA 11-93/2414/12, betreffend Festsetzung des Gewerbesteuermeßbetrages für 1990 und Gewerbesteuer 1990, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 9.130,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung hinsichtlich der Jahre 1986 bis 1988 bei der Rechtsvorgängerin der beschwerdeführenden GmbH (welche mit Vertrag vom 11. Juni 1990 mit einer anderen GmbH durch Aufnahme verschmolzen worden war, wobei letztere in der Folge den Firmenwortlaut auf den ihrer Rechtsvorgängerin änderte) wurde ua festgestellt, daß ab 1. Februar 1987 KR als kaufmännische Angestellte des geprüften Unternehmens aufgeschienen sei. Diese sei mit einem (damals) in gehobener amtlicher Stellung bei der Finanzverwaltung stehenden Beamten verheiratet, Miteigentümerin eines Mietwohnhauses, Gesellschafterin und Einzelprokuristin eines in Form einer GmbH & Co KG geführten gastronomischen Betriebes (Kaffeehaus und Heuriger) sowie selbständige Versicherungsvertreterin gewesen. Die Familie R sei mit der Familie der Geschäftsführer (und des Geschäftsführers) des geprüften Unternehmens gut bekannt. Laut den Angaben des Geschäftsführers des geprüften Unternehmens habe sich KR als Reinigungskraft angeboten. Die Anmeldung als kaufmännische Angestellte sei auf Wunsch von KR, welchem auf Grund der guten Bekanntschaft nachgekommen worden sei, erfolgt. Ein schriftlicher Dienstvertrag existiere nicht. KR habe am Wochenende ohne Arbeitszeitvorgabe gearbeitet. Der Geschäftsführer des geprüften Unternehmens habe KR seinen Angaben zufolge mehrmals am Freitag nachmittags bei der Arbeit gesehen, habe aber keine von ihr ausgeübte Tätigkeit konkret nennen können. Bei den Reinigungsobjekten habe es sich um die Büros samt Nebenräumen des geprüften Unternehmens in Wien XXIII. gehandelt. Über Befragen der KR habe diese angegeben, das Dienstverhältnis sei auf Grund des Ersuchens des Geschäftsführers des geprüften Unternehmens zustande gekommen. Sie sei aus persönlichen Gründen als Angestellte geführt worden. Sie habe die gesamten Büros sowie sämtliche Nebenräume, wie Küche, Stiegenhaus und WC, reinigen müssen. Die Arbeiten seien ausschließlich am Wochenende durchgeführt worden. In der Folge hielt der Prüfer fest, daß es KR über nähere Befragung nicht möglich gewesen sei, die Beschaffenheit und Ausstattung der von ihr angeblickt zum

Befragungszeitpunkt seit ca 4 Jahren wöchentlich gerinigten Räume mit der zu erwartenden Genauigkeit zu beschreiben. So habe sie etwa das Vorhandensein eines Kastens im Chefbüro verneint, das dortige Fenster nicht zutreffend beschreiben können, in bezug auf die Möblierung des Besprechungszimmers Holzstuhl statt der sich dort befindlichen Metallstuhl genannt und eine Niveauänderung zwischen vier hintereinander liegender Büros nicht lokalisieren können. Bei einer zweiten Befragung habe KR die Aussage unter Hinweis auf § 171 Abs. 1 lit. b BAO verweigert und lediglich behauptet, daß die Betriebsprüfung ohnedies ihren Aussagen keinen Glauben schenke und auch eine richtige Aussage ihrer Auffassung nach möglicherweise eine Anklageerhebung wegen falscher Beweisaussage nach sich ziehen würde. Die Befragung von im Unternehmen beschäftigten Personen habe ergeben, daß KR "angeblich" Reinigungsarbeiten durchführe, daß sie andererseits aber nur vom Sehen bekannt sei bzw noch nie, zumindest bewußt, gesehen worden sei. Der Prüfer gelangte zur Auffassung, daß unter den gegebenen Umständen das Dienstverhältnis nicht anerkannt werden könne. Es seien die diesbezüglichen Aufwendungen - Bruttobezüge und Lohnnebenkosten (als verdeckte Gewinnausschüttung) - außerbilanzmäßig hinzuzurechnen.

Ab dem Jahr 1988 habe das geprüfte Unternehmen für die Anmietung einer Wohnung in Wien XXI. Betriebsausgaben sowie Vorsteuern geltend gemacht. Bei den Vermietern dieser Wohnung handle es sich um das Ehepaar G und KR. Nach den Aussagen des Geschäftsführers des geprüften Unternehmens werde diese Wohnung ausschließlich zur Unterbringung von Geschäftsfreunden benutzt. Dabei handle es sich vorwiegend um Vertreter von ungarischen Abnehmerfirmen sowie um einen Schweizer Architekten, welcher bei Erlangung mehrerer Aufträge behilflich gewesen sei. Im Rahmen einer Besichtigung dieser Wohnung durch den Prüfer sei festgestellt worden, daß diese Wohnung aus drei voll eingerichteten Zimmern sowie sämtlichen, ebenfalls komplett ausgestatteten Nebenräumen wie Küche, Bad und WC bestehe. In der Wohnung befinde sich als einzige ersichtliche Nächtigungsgelegenheit ein französisches Doppelbett. Nach den Aussagen des Geschäftsführers des geprüften Unternehmens gebe es keinen schriftlichen Mietvertrag, die Vertragsbedingungen seien vielmehr mündlich vereinbart worden. Es würden ein pauschalierter Mietzins (inklusive Betriebskosten) sowie die von den Vermietern abgerechneten Heizkosten bezahlt. Auch der Aufwand für die Anmietung dieser Wohnung und der darauf entfallende Vorsteuerabzug sei aus folgenden Erwägungen nicht anzuerkennen und als verdeckte Gewinnausschüttung dem erklärten Gewinn hinzuzurechnen: Das geprüfte Unternehmen habe keine Zusammenhänge zwischen konkreten Zurverfügungstellungen der Wohnung und Geschäftsabschlüssen bzw. konkreten Geschäftsverhandlungen nachweisen können. Die exakten mietrechtlichen Grundlagen hätten wegen des Fehlens eines schriftlichen Mietvertrages nicht geklärt werden können. Die an den Vermieter gerichtete Stromrechnung spreche ebenfalls gegen eine betriebliche Nutzung durch das geprüfte Unternehmen, da üblicherweise die Stromkosten einer Wohnung durch den Mieter getragen würden. Auch die Höhe des Stromverbrauches von ca 2000 kWh pro Jahr spreche nicht für bloß gelegentliche Übernachtungen. Die Heizkosten von rd S 18.000,- zuzüglich 20 % Umsatzsteuer für eine Heizperiode würden ebenfalls für eine ununterbrochene Benützung der Wohnung sprechen.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ (nach Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 1987 und 1988 sowie Umsatzsteuer 1988) entsprechende neue Sachbescheide hinsichtlich Körperschaft- und Gewerbesteuer 1987 und 1988 sowie Umsatzsteuer 1988. Die Veranlagung für das Jahr 1989 erfolgte in Anlehnung an die dargestellten Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung. Anlässlich der Veranlagung der Beschwerdeführerin zur Gewerbesteuer 1990 wirkte sich die entsprechende Veranlagung der Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin im Hinblick auf einen dadurch verminderten erklärten Verlustvortrag aus.

In gegen die diesbezüglich ergangenen Bescheide eingebrachten Berufungen wandte sich die Beschwerdeführerin gegen die Verweigerung der Anerkennung der Aufwendungen hinsichtlich des Dienstverhältnisses mit KR und der angemieteten Wohnung in Wien XXI. Begründend führte die Beschwerdeführerin im wesentlichen aus, daß verlässliche Reinigungskräfte nur schwer aufzutreiben seien und Reinigungskräfte in den Büros der Beschwerdeführerin immer wieder in Unterlagen, die für Konkurrenzunternehmen von Bedeutung sein könnten, Einsicht nehmen könnten. Im Hinblick auf die persönliche Bekanntschaft zum Geschäftsführer der Beschwerdeführerin sei bei KR ihre absolute Verlässlichkeit sichergestellt gewesen. Die Qualifizierung als Angestellte sei auf ihren Wunsch zuerkannt worden. Es sei im übrigen keineswegs unüblich, Arbeitsverhältnisse zum Zwecke der Bindung an ein Unternehmen und als Entgegenkommen dem Dienstnehmer gegenüber als Angestelltenverhältnis zu führen. Es sei auch vereinbart worden, was sie zu tun habe. Die Erfüllung dieser bedungenen Leistungen sei auch für jeden - sowohl vom Effekt wie auch von der Zeitgerechtigkeit her - optisch leicht feststellbar gewesen. Auch die Art und Höhe der Entlohnung unterliege ausschließlich der freien Vereinbarung zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber. In den Büchern der Beschwerdeführerin sei sonst kein Aufwand für die Reinigung der Büros geführt. Ein solcher Aufwand müsse aber auf jeden Fall angefallen sein. Die vom Prüfer angeblich festgestellten mangelnden Fähigkeiten von KR, die von ihr gereinigten Büros exakt zu beschreiben, müsse man im Hinblick auf den Umstand, daß selbst hochintelligente Menschen oft über ein äußerst schlechtes optisches Erinnerungsvermögen verfügen, sehen. Das optische Erinnerungsvermögen bräuchte demnach nicht mit geistigen Fähigkeiten und allgemeinem Erinnerungsvermögen gepaart sein. Auch der Umstand, daß KR als bloß Teilzeitbeschäftigte den besagten Anfahrtsweg vom XXI. in den XXIII. Bezirk in Kauf genommen habe, sei im Hinblick auf die bei vielen Beschäftigten in Wien noch viel längeren Anfahrtswege und die gute verkehrsmäßige Aufschließung nicht

geeignet, gegen die Wahrscheinlichkeit des Bestehens des Dienstverhältnisses zu sprechen. Die Aussageverweigerung anlässlich der zweiten Befragung von KR müsse unter dem Gesichtspunkt betrachtet werden, daß schon bei der ersten Befragung von dem im Betriebsprüfungsverfahren involvierten Beamten immer wieder betont worden sei, daß dem Arbeitsverhältnis kein Glaube geschenkt werde. Der Rechtsbeistand von KR habe ihr daher angeraten, die Aussage zu verweigern. Auch der Umstand, daß KR nicht allen Mitarbeitern der Beschwerdeführerin bestens bekannt sei, sei damit zu erklären, daß in den Zeiten der Reinigungstätigkeit üblicherweise keine anderen Mitarbeiter anwesend gewesen seien. Die amtliche Stellung des Ehegatten der KR könne nicht gegen das Bestehen des Dienstverhältnisses sprechen. Vielmehr werde die subjektive Einstellung der Betriebsprüfung im Rahmen der Beurteilung dieser Materie sichtbar.

Hinsichtlich der angemieteten Wohnung wurde darauf hingewiesen, daß diese vornehmlich für leitende Angestellte aus dem ehemaligen Ostblock angemietet worden sei. Die Beschwerdeführerin sei nämlich in diesen Staaten sehr aktiv. Es dürfe dabei als bekannt vorausgesetzt werden, daß leitende Angestellte von "Ostblockfirmen" immer wieder zu den westlichen Lieferfirmen reisten, jedoch nicht über die nötigen finanziellen Mittel für solche Reisen verfügten. Es sei deshalb üblich, diese zu bewirten und für deren Unterkunft zu sorgen. Daß über die Unterbringung dieser Geschäftsfreunde kein Tagebuch geführt worden sei, sei angesichts des Umstandes, daß sowohl der Geschäftsführer als auch der Verkaufsleiter der Beschwerdeführerin die Unterbringung bezeugen könnten, bedeutungslos. In den Büchern der Beschwerdeführerin schienen keine sonstigen Kosten für Aufenthalte von eingeladenen Geschäftspartnern oder deren Mitarbeitern auf. Bei einem Betrieb in der Größenordnung der Beschwerdeführerin sei aber das Fehlen solcher Kosten undenkbar. Die Höhe der Heizkosten ergebe sich zwangsläufig daraus, daß eine Wohnung, die für die Unterbringung von Geschäftsfreunden ständig zur Verfügung stehen müsse, auch ununterbrochen beheizt werden müsse. Dies speziell dann, wenn es sich wie im konkreten Fall um eine Fußbodenheizung handle, welche für eine Raumtemperierung erst nach 24 Stunden voll wirksam werde. Die Betriebsnotwendigkeit der Anmietung dieser Wohnung sei damit zumindest glaubhaft gemacht worden.

Mit den angefochtenen Bescheiden wies die belangte Behörde die Berufungen in Würdigung der erhobenen Beweise ab. Insbesondere bezeichnete es die belangte Behörde als undenkbar, daß die gereinigten Büros von der sie reinigenden Kraft nicht exakt beschrieben werden können. Dem Einwand der Beschwerdeführerin, daß selbst hochintelligente Menschen oft nicht in der Lage wären, etwa ein Besprechungszimmer, in dem sie unzählige Stunden anlässlich von Besprechungen zugebracht hätten, genau zu beschreiben, hielt die belangte Behörde entgegen, daß eine Reinigungskraft sich in völlig anderer Art und Weise, nämlich viel bewußter und damit intensiver, mit den jeweiligen Besonderheiten der Räumlichkeiten "beschäftigt". Auch die Länge des Anfahrtsweges müsse im Zusammenhang mit den übrigen Tätigkeiten von KR gesehen werden. Es bleibe deshalb auch nach dem Vorbringen in der Berufungsschrift ungläubwürdig, daß sich eine Person mit einem so großen Tätigkeitsbereich wie KR zwecks Ausübung einer zusätzlichen Nebenbeschäftigung diesen langen Anfahrtsweg "antut". Der Tatsache, daß laut den Ausführungen der Beschwerdeführerin in ihren Büchern sonst keine Aufwendungen für die Reinigung der Büros aufschienen, sei zu entgegnen, daß der besagte Aufwand für die angebliche Reinigungstätigkeit von KR im Lohnaufwand "versteckt" gewesen und erst über Befragen hervorgekommen sei. Im übrigen sei es ungläubhaft, daß eine Reinigungstätigkeit nur am Wochenende stattfinde. Üblicherweise würden nämlich Büros täglich gereinigt.

Hinsichtlich der angemieteten Wohnung führte die belangte Behörde aus, daß die verlangten Nachweise für die betriebliche Nutzung der angemieteten Wohnung nicht vorgelegt worden seien. Dem Einwand der Beschwerdeführerin zur Begründung der relativ hohen Heizkosten hielt die belangte Behörde entgegen, daß anzunehmen sei, daß die Beschwerdeführerin mehr als 24 Stunden vor der Ankunft eines Gastes informiert werde, umso mehr, als auf Grund der zur Verfügung stehenden Nächtigungsgelegenheit (nur ein Doppelbett) Überraschungsbesuche vermieden hätten werden müssen.

Die Aufwendungen für die Anmietung der Wohnung sei aber auch deswegen zu versagen, weil gemäß § 16 Z 2 KStG 1966 Repräsentationsaufwendungen, wie insbesondere Aufwendungen anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden, nicht abzugsfähig seien. In bezug auf das Jahr 1989 regle § 12 Abs 1 Z 3 KStG 1988 in Verbindung mit § 20 Abs 1 Z 3 EStG 1988, daß Repräsentationsaufwendungen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden dürften. Unter diese Repräsentationsaufwendungen fielen nach ständiger Lehre und Rechtsprechung auch der Aufwand für die Unterkunftsgewährung an Geschäftspartner. Daß in bezug auf das Jahr 1989 die behauptete Unterkunftsgewährung der Werbung gedient habe, habe die Beschwerdeführerin nicht nachweisen können. Die Behauptungen des Geschäftsführers allein genügten angesichts der gesetzlichen Vermutung, daß Bewirtungsaufwand nichtabzugsfähigen Repräsentationsaufwand darstelle, nicht.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die wegen ihres persönlichen und sachlichen Zusammenhanges zur gemeinsamen Entscheidung verbundenen Beschwerden erwohnen:

In ihren Beschwerden rügt die Beschwerdeführerin, daß sich die belangte Behörde bei ihrer Beweiswürdigung zur Entscheidung der strittigen Fragen von Argumentationen habe leiten lassen, die mit den tatsächlichen Erfahrungswerten des täglichen Lebens in diametralem Widerspruch stünden, daß teilweise die vorgebrachten Argumentationen der Beschwerdeführerin nicht berücksichtigt worden seien, und ein Maßstab angelegt worden sei, der mit den Erfordernissen eines modernen, auf Flexibilität ausgerichteten Wirtschaftslebens nicht vereinbar sei.

Nun kann der Verwaltungsgerichtshof aber nicht finden, daß die zur Verweigerung der Anerkennung eines Dienstverhältnisses der KR mit der Beschwerdeführerin führende Beweiswürdigung der belangten Behörde mit den Erfahrungen des täglichen Lebens nicht übereinstimmt, ja sogar in diametralem Widerspruch stünde. Es entspricht - entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin - insbesondere der Lebenserfahrung, daß eine mit der Reinigung von Räumlichkeiten und Gegenständen betraute Person, zumal nach vier Jahren dauernder Tätigkeit, diese exakt zu beschreiben vermag. Hiezu bedarf es keines ausgeprägten "optischen Erinnerungsvermögens". Wiewohl somit schon allein der Umstand, daß KR hiezu nicht in der Lage war, das Ergebnis der Beweiswürdigung der belangten Behörde zu tragen vermag, daß KR die behauptete Tätigkeit nicht ausgeübt hat, sprechen auch die weiteren, im angefochtenen Bescheid angeführten Argumente in keiner Weise gegen dieses Beweisergebnis, sondern sind zu dessen Stützung geeignet. Daran vermag weder die Argumentation der Beschwerdeführerin zum Thema "Betriebsspionage" noch zur Frage, ob sich bestimmte Tätigkeiten mit einer bestimmten sozialen Stellung einer Person im allgemeinen vereinbaren lassen, etwas zu ändern. Soweit die Beschwerdeführerin rügt, daß sich die belangte Behörde mit der Frage, wie die notwendige Reinigung der Büroräumlichkeiten sonst durchgeführt sein soll, nicht auseinandergesetzt habe, ist - abgesehen davon, daß diesbezüglich nur die Frage zu entscheiden war, ob KR die entsprechenden Tätigkeiten durchgeführt hat oder nicht - darauf hinzuweisen, daß nach den mit den Verwaltungsakten vorgelegten Rechenwerken in den Jahren 1987 bis 1990 neben den für KR aufgewendeten Lohnaufwendungen Reinigungsaufwendungen in Höhe zwischen S 80.000,- und S 138.000,- ausgewiesen sind.

Zur Frage der Anerkennung der Aufwendungen der angemieteten Wohnung ist folgendes zu sagen: Gemäß § 16 Z 2 KStG 1966 sind Repräsentationsaufwendungen, wie insbesondere Aufwendungen anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden, nicht abzugsfähig. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin fällt unter den Begriff der Bewirtungskosten auch der Aufwand für die Unterkunftsgewährung (vgl das hg Erkenntnis vom 13. Oktober 1993, 92/13/0162).

Hinsichtlich der Rechtslage nach dem KStG 1988 (§ 12 Abs 1 Z 3) in Verbindung mit dem EStG 1988 (§ 20 Abs 1 Z 3) ist die belangte Behörde auf Grund des Gesetzeswortlautes zu Recht davon ausgegangen, daß der Umstand, daß die Unterkunftsgewährung allenfalls der Werbung diene, nachzuweisen ist. Daß ein solcher Nachweis erfolgte, behauptet die Beschwerdeführerin auch in der Beschwerde nicht. Die Argumentation der Beschwerdeführerin, es verstehe sich wohl von selbst, daß die Beherbergung von Geschäftsfreunden ausschließlich der Werbung diene und damit die betriebliche und berufliche Veranlassung weitaus überwiege, ist daher ebenfalls nicht geeignet, eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides in diesem Punkt aufzuzeigen.

Im Hinblick auf diese schon deshalb eine Gewinnerhöhung und Vorsteuerminde rung rechtfertigende Beurteilung kann dahingestellt bleiben, ob das im Rahmen der Beweiswürdigung gewonnene Ergebnis, die angemietete Wohnung sei nicht betrieblich verwendet worden, mit den von der Beschwerdeführerin behaupteten Verfahrensmängeln behaftet ist.

Die Beschwerde gegen den erstangefochtenen Bescheid richtet sich zwar ausdrücklich auch dagegen, daß der Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren (Körperschaftsteuer 1987 und 1988 sowie Umsatzsteuer 1988) nicht Folge gegeben wurde, die Beschwerdeführerin trägt aber keine Gründe vor, aus denen der angefochtene Bescheid diesbezüglich ihrer Ansicht nach rechtswidrig wäre. Im Hinblick auf die zahlreichen, in der Berufung unbestritten gebliebenen Feststellungen des Prüfers sind solche Gründe auch vom Verwaltungsgerichtshof nicht zu erkennen.

Da die Beschwerden somit in ihrer Gesamtheit nicht geeignet sind, eine Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide aufzuzeigen, waren sie gemäß § 42 Abs 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl Nr 416/1994.