

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

19.07.2000

Geschäftszahl

97/13/0241

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 Mag. Fössl, über die Beschwerde der W GmbH in W, vertreten durch Dr. Reinhard Schäfer, Rechtsanwalt in Wien I, Naglergasse 2, gegen 1. den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat XI A) vom 23. Oktober 1997, Zl. GA 6-94/2239/1/11, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Körperschaft- und Gewerbesteuer 1987 sowie Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer 1988 und 1989 und Sachbescheide betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer 1987, Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer 1988 bis 1990, und 2. den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 23. Oktober 1997, Zl. GA 6-94/2239/2/11, betreffend Kapitalertragsteuer 1987 bis 1990, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Begründung

Nach einer über die Jahre 1986 bis 1990 bei der Beschwerdeführerin durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung kam es bei der beschwerdeführenden GmbH, die ein Personalleasingunternehmen betreibt, zur Kürzung von Vorsteuerbeträgen (Jahre 1988 bis 1990) und Hinzurechnung von verdeckten Gewinnausschüttungen (Jahre 1987 bis 1990).

Unter Tz 17 des Prüfungsberichtes vom 28. Juni 1993 wird zur "Aberkennung von Vorsteuern aus Eingangsrechnungen von Subunternehmen mangels Leistungsaustausch" im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

Im Jahr 1988 seien von der Beschwerdeführerin für den Leistungszeitraum 1-5/1988 Eingangsrechnungen der FT-Bau GmbH in Höhe von rund 1,8 Mio. S (Vorsteuer 366.005 S) verbucht worden. Erhebungen bei der FT-Bau GmbH hätten ergeben, dass unter der angegebenen Firmenanschrift die A-Bau GmbH mit Vertrag vom 1. Februar 1988 die Büroräume samt Inventar übernommen habe. Der Geschäftsführer der A-Bau GmbH habe angegeben, dass er über den Geschäftsführer der FT-Bau GmbH keine Angaben machen könne und annehme, dass dieser sich zum Zeitpunkt des Kaufvertrages über die Büroeinrichtung bereits im Ausland aufgehalten und nur für die Vertragsunterzeichnung nach Wien gekommen sei. Wegen des Verkaufes der Büroeinrichtung am 1. Februar 1988 und fehlender Wahrnehmungen des räumlich unmittelbar benachbarten Mieters, der A-Bau GmbH, über betriebliche Aktivitäten der FT-Bau GmbH könne angenommen werden, dass die FT-Bau GmbH im Jahr 1988 an der auf den Rechnungen angegebenen Adresse nicht tätig gewesen sei. Einigen Eingangsrechnungen der FT-Bau GmbH seien Arbeitsbestätigungen mit den Namen der Arbeiter angeschlossen gewesen. Einige dieser Arbeiter hätten befragt werden können. Diese hätten übereinstimmend angegeben, dass ihnen die FT-Bau GmbH sowie deren Geschäftsführer unbekannt seien (den dazu wiedergegebenen Aussagen von drei Personen ist auch zu entnehmen, dass sie jeweils den Lohn vom Geschäftsführer der Beschwerdeführerin - oder einer Sekretärin - in bar erhalten hätten).

Weiters seien von der Beschwerdeführerin Eingangsrechnungen der R-Bau GmbH für den Leistungszeitraum 5-12/1988 in Höhe von rund 1,2 Mio. S (Vorsteuer 232.325 S) verbucht worden. Erhebungen zu dieser Firma hätten ergeben, dass dem Hausverwalter unter der auf den Rechnungen angegebenen Firmenadresse eine R-Bau GmbH nicht bekannt sei. Auch bei den Eingangsrechnungen der R-Bau GmbH existierten Arbeitsbestätigungen als Rechnungsbeilage. Ein auf diesen Arbeitsbestätigungen aufscheinender Arbeiter habe angegeben, er sei von ca. Juli 1988 bis Dezember 1988 bei der Beschwerdeführerin beschäftigt gewesen. Er sei vom Geschäftsführer

der Beschwerdeführerin zu den verschiedenen Baustellen eingeteilt worden. Die R-Bau GmbH kenne er nicht. Von der R-Bau GmbH seien nie Arbeitskräfte bei der Wiener Gebietskrankenkasse angemeldet worden.

Schließlich sei es in den Jahren 1989 und 1990 zur Verbuchung von Eingangsrechnungen der I-Bau GmbH für den Leistungszeitraum 3/1989 - 6/1990 gekommen (1989 rund 4,6 Mio. S und 1990 2,4 Mio. S bei Vorsteuern von 927.606 S bzw. 491.398 S). Laut Rücksprache mit der Hausverwaltung habe es mit der I-Bau GmbH unter der genannten Adresse niemals ein Mietverhältnis gegeben. Die auf den Rechnungen der I-Bau GmbH aufscheinende Telefonnummer habe nicht auf diese Firma, sondern auf Ilic Z mit der Adresse Wien, S-Str. 23/2, gelautet. Diese Person habe sich nach Auskunft des Zentralmeldeamtes am 29. April 1991 nach "unbekannt wohin" abgemeldet. Angaben der Beschwerdeführerin, dass die I-Bau GmbH auch für zwei andere Firmen tätig gewesen seien, hätten nicht bestätigt werden können (so hätten Erhebungen bei der Firma D ergeben, dass diese mit der I-Bau GmbH keine Geschäftsverbindungen gehabt habe und eine Firma D-Bau habe nicht ausfindig gemacht werden können). Auch hier ist zwei wiedergegebenen Aussagen von auf den Arbeitsbestätigungen aufscheinenden Personen zu entnehmen, dass ihnen die I-Bau GmbH sowie die von der Beschwerdeführerin angeführten Kontaktpersonen dieser Gesellschaft unbekannt seien (die Lohnauszahlung habe in bar im Büro der Beschwerdeführerin stattgefunden). Von der I-Bau GmbH seien ebenfalls keine Arbeitskräfte bei der Wiener Gebietskrankenkasse angemeldet worden.

Von der Beschwerdeführerin seien fünf notariell beglaubigte Erklärungen von Ausländern vorgelegt worden, wonach sich diese seit Anfang 1988 in Österreich aufgehalten hätten und für die Firmen R-Bau GmbH, FT-Bau GmbH und I-Bau GmbH tätig gewesen seien. Diese Personen hätten die Angaben der Beschwerdeführerin über die Subfirmen bestätigt und auch angegeben, dass sie von den von der Beschwerdeführerin genannten Kontaktpersonen bei den Subfirmen den Lohn erhalten hätten. Eine Anfrage beim Meldeamt habe allerdings ergeben, dass keiner der namhaft gemachten Zeugen in den Jahren 1988 bis 1990 in Wien gemeldet gewesen sei. Eine am 22. Jänner 1992 durchgeführte Anfrage bei der Wiener Gebietskrankenkasse habe auch keine Meldung dieser Personen bis zu diesem Zeitpunkt als Arbeitnehmer ergeben. Die von der Beschwerdeführerin namhaft gemachten Zeugen seien für den 2. Februar 1992 vorgeladen worden. Lediglich zwei Personen seien zum Ladungstermin erschienen. Eine habe angegeben, dass sie sich seit 1987 in Österreich befinde und für verschiedene Firmen gearbeitet habe. Sie habe die notariell beglaubigten Erklärungen über die Subfirmen bestätigt. Von der anderen Person sei angegeben worden, dass sie sich seit fünf bis sechs Jahren in Österreich aufhalte (auch diese Person habe die notariell beglaubigte Erklärung über die Subfirmen bestätigt). Insgesamt stünden die schriftlich abgegebenen Erklärungen bzw. die mündlich gemachten Aussagen im Widerspruch zu den Erhebungen beim Zentralmeldeamt bzw. bei der Wiener Gebietskrankenkasse. Wenn sich diese Personen schon seit 1988 in Österreich aufgehalten hätten, dann seien sie ohne Anmeldung bei der Gebietskrankenkasse als Dienstnehmer beschäftigt worden. Sie seien auch ihrer Meldepflicht erst viel später bzw. gar nicht nachgekommen. Das bedeute, dass sie nur als "Schwarzarbeiter" hätten tätig gewesen sein können. Dies lasse den Schluss zu, dass sie in einem besonderen, sozialrechtlich nicht abgesicherten Abhängigkeitsverhältnis stünden bzw. gestanden seien. Die vor dem Notar gemachten Aussagen könnten nur unter der Berücksichtigung dieser Umstände bewertet werden. Es könne sich nur um Gefälligkeitsaussagen handeln, die nicht der Realität entsprächen. Die auf Grund der Arbeitsbestätigungen befragten Personen hätten unabhängig voneinander übereinstimmend ausgesagt, dass sie die Beschwerdeführerin sowie deren Geschäftsführer kennen würden, dass ihnen aber die FT-Bau GmbH, R-Bau GmbH und I-Bau GmbH, sowie die von der Beschwerdeführerin namhaft gemachten Kontaktpersonen bei diesen Firmen, unbekannt seien. Wären diese Personen für die genannten Firmen tätig gewesen, so hätten diese sowohl die Firmen als auch die Geschäftsführer dieser Firmen kennen müssen. In Übereinstimmung mit den über die Subfirmen gemachten Erhebungen könne eindeutig bewiesen werden, dass die in den Eingangsrechnungen dieser Firmen angeführten Leistungen nicht von diesen Firmen erbracht worden seien. Die geltend gemachten Vorsteuern aus den Eingangsrechnungen seien daher nicht anzuerkennen. Bei den mit den Namen dieser Firmen ausgestellten Rechnungen handle es sich um "Scheinrechnungen". Nach der Tz 21 des Betriebsprüfungsberichtes wurden die aus den Eingangsrechnungen geltend gemachten Betriebsausgaben ebenfalls nicht anerkannt. Da jedoch unbestritten sei, dass diese Leistungen erbracht worden seien, sei gemäß § 184 BAO ein fiktiver Lohneinsatz von 50 % des Nettoaufwandes lt. den Eingangsrechnungen der angeführten Subfirmen als Betriebsausgabe zu berücksichtigen. Die Differenz zwischen dem geltend gemachten Nettoaufwand und dem geschätzten Lohneinsatz zuzüglich der nicht anerkannten Vorsteuer stelle eine verdeckte Gewinnausschüttung dar und werde außerbilanzmäßig dem Gewinn hinzugerechnet.

Im Prüfungsbericht erörterte der Prüfer unter Tz 19 weiters "Provisionen MAM" als verdeckte Gewinnausschüttungen, weil die Betriebsbedingtheit dieser Zahlungen (angeblich hätte eine Metallbau-Montage GmbH eine Marktanalyse für eine Lebensmittelkette erstellt) nicht habe nachgewiesen werden können. Tz 20 des Berichtes wies in den Jahren 1987 und 1988 bezahlte Provisionen für die "Aquirierung und Bereitstellung von Arbeitskräften auf dem jugoslawischen Staatsgebiet und anschließender Vermittlung dieser Arbeitskräfte nach Österreich" als verdeckte Gewinnausschüttungen an den Gesellschafter-Geschäftsführer der Beschwerdeführerin aus. Es entspreche nicht den allgemeinen wirtschaftlichen Gepflogenheiten, dass eine Personalleasingfirma Arbeitskräfte für das Baugewerbe im Ausland suchen lasse und dafür Provisionen bezahle. Keiner der "Provisionsempfänger" sei lt. einer Zentralmeldeamts-Abfrage in Wien gemeldet. Zur Leistung der in den Rechnungen angeführten Tätigkeiten sei aber eine Ortskenntnis von Wien notwendig gewesen. Es sei

unglaublich, dass ein Ausländer, der sich noch nie in Wien aufgehalten habe, Wohnungen für Arbeiter in Wien besorgen, die Arbeiter in Wien einführen und betreuen sowie zu den verschiedenen Baustellen bringen könne. Von der Beschwerdeführerin habe auch nicht angegeben werden können, welche Arbeiter von den Provisionsempfängern nach Wien vermittelt worden seien. Es hätten keine Unterlagen über Reiseabrechnungen, Kontakte mit Maklern oder sonstigen Personen für die Wohnungssuche bzw. sonstige Unterkunft in Wien vorgelegt werden können. Es sei daher nicht anzunehmen, dass die Provisionen tatsächlich an die auf den Rechnungen angeführten Personen ausbezahlt worden seien. Die von der Beschwerdeführerin bei einer Vorhaltsbeantwortung vorgelegten, von einem Belgrader Gericht beglaubigten - übereinstimmenden - Aussagen der angeblichen Provisionsempfänger, dass die Leistungen für die Beschwerdeführerin in der Anwerbung von Arbeitskräften in Jugoslawien, Überprüfung der Arbeitskenntnisse sowie dem Transfer nach Wien sowie "Einführung in Wien, Suche nach Wohnungen sowie alle weiteren erforderlichen Tätigkeiten" für die Beschwerdeführerin bestanden hätten, seien als Gefälligkeitsaussagen zu werten.

Gegen die auf der Grundlage der abgabenbehördlichen Prüfung ergangenen Abgabenbescheide erhob die Beschwerdeführerin Berufung. Zur Stellungnahme der Betriebsprüfung zu dieser Berufung gab die Beschwerdeführerin eine Gegenäußerung ab. Nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung gab die belangte Behörde der Berufung mit den angefochtenen Bescheiden keine Folge. Im Ergebnis teilte dabei die belangte Behörde im erstangefochtenen Bescheid unter Darstellung der für ihren Standpunkt sprechenden Beweisergebnisse und Auseinandersetzung mit dem Berufungsvorbringen die von der Betriebsprüfung getroffene Beurteilung. Im zweitangefochtenen Bescheid verwies die belangte Behörde zur Begründung für die Festsetzung der Kapitalertragsteuer 1987 bis 1990 auf die abweisende Berufungsentscheidung betreffend Körperschaftsteuer für die genannten Jahre durch den erstangefochtenen Bescheid.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

In den Fällen, in denen die Behörde in Ausübung der freien Beweiswürdigung zu ihrer Erledigung gelangte, obliegt es dem Verwaltungsgerichtshof zu prüfen, ob das Ergebnis der von der Behörde durchgeführten Beweiswürdigung mit den Denkgesetzen und den Erfahrungen des täglichen Lebens in Einklang steht und die Sachverhaltsannahmen der Behörde in einem von wesentlichen Mängeln freien Verfahren gewonnen wurden.

Zu den als Subfirmen angeführten FT-Bau GmbH, R-Bau GmbH und I-Bau GmbH war entscheidungswesentlich nicht die Existenz dieser Firmen an sich, sondern ob die strittigen Leistungsbeziehungen bestanden. Ob diese Gesellschaften im Firmenbuch eingetragen waren, über Steuernummern verfügten oder sonst am Rechtsleben teilnahmen, ist dafür noch nicht relevant. Die belangte Behörde hat damit auch keinen wesentlichen Verfahrensmangel zu verantworten, wenn sie von in der Berufung beantragten Befragung der Prokuristen F und J, um Zweifel an der Existenz der FT-Bau GmbH auszuräumen, Abstand nahm. Ebenso kam es bei einer auf Grund der vorliegenden Beweisergebnisse schlüssigen Annahme nur vorgetäuschter Geschäftsbeziehungen nicht auf die formelle Zeichnungsberechtigung auf den Konten der Subfirmen an, sodass dem ebenfalls in der Berufungsschrift gestellten Beweisantrag, "bei den Bankinstituten die Auskünfte über die zeichnungsberechtigten Personen auf den Bankkonten der Subunternehmen einzuholen", nicht entsprochen werden musste (der dazu in der Berufungsschrift angesprochenen amtswegigen Ermittlungspflicht wären im Übrigen auch durch das Bankgeheimnis Schranken gesetzt). Die in der Beschwerde betonte fehlende Zeichnungsberechtigung des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin auf den Bankkonten der Subfirmen bedeutet nicht, dass diesem nicht die strittigen Geldbeträge letztlich zugeflossen sein können. Warum ein Rückfluss des Geldes etwa auf barem Weg unglaublich sein sollte, erläutert die Beschwerde nicht weiter. Dass ein "Leistungsaustausch unbestritten stattgefunden" hätte, ist eine Beschwerdebehauptung, die den unbedenklichen Sachverhaltsfeststellungen des angefochtenen Bescheides eindeutig widerspricht.

Der Verwaltungsgerichtshof vermag in der Beweiswürdigung der belangten Behörde zur Verneinung des Leistungsaustausches mit den Subfirmen keine Unschlüssigkeit zu erkennen. Wenn diese den von der Behörde im Rahmen der Betriebsprüfung unmittelbar aufgenommenen Beweisen durch Einvernahme verschiedener Arbeiter mehr Glauben schenkte als den von der Beschwerdeführerin vorgelegten beglaubigten Erklärungen, ist dies nicht zu beanstanden. Zu Recht wies die belangte Behörde hinsichtlich der notariellen Beglaubigung darauf hin, dass diese nur die Echtheit der Unterschriften, nicht aber die inhaltliche Richtigkeit dieser Erklärungen bestätige. Im Zusammenhalt mit der von der Betriebsprüfung erhobenen fehlenden inländischen Meldung der von der Beschwerdeführerin als Zeugen aufgebotenen Personen in den Jahren 1988 bis 1990 steht auch die von der belangten Behörde geteilte Meinung des Betriebsprüfers zum Bestehen eines Abhängigkeitsverhältnisses wegen allfälliger "Schwarzarbeit" nicht im Widerspruch mit der Lebenserfahrung. Im Übrigen hat die belangte Behörde die Richtigkeit der vorgelegten schriftlichen Aussagen auch deshalb in Zweifel gezogen, weil die beiden von der Beschwerdeführerin namhaft gemachten Zeugen, die der Vorladung der Abgabenbehörde Folge geleistet hatten, bei ihrer Vernehmung eines Dolmetschers bedurften (was gegen eine angeblich bereits über mehrere Jahre in Österreich ausgeübte Tätigkeit in Österreich spreche). Die Ausführungen in der Beschwerde, wonach bezüglich eines der fünf von der Beschwerdeführerin ins Treffen geführten Arbeiter die Daten über die

fehlende Meldung in Wien vor dem 3. März 1992 oder die fehlende Anmeldung bei der Gebietskrankenkasse nicht stimmen könnten (die Beschwerdeführerin folgert diese Unrichtigkeit aus dem Bestehen einer Arbeitsbewilligung für diese Person für die Zeit von September 1990 bis Juni 1991), bedeutet für sich allein noch nicht, dass die Erhebungen insgesamt offensichtlich fehlerbehaftet wären.

Entscheidend in Bezug auf die Aussagen der von der Betriebsprüfung auf Grund der Arbeitsbestätigungen vernommenen Auskunftspersonen war insbesondere, dass diese die angeblichen Subfirmen (und deren Kontaktpersonen), für die sie laut Beschwerdeführerin ihre Tätigkeit ausüben sollten, nicht kannten und auch nur als Kontaktperson (und Auszahler der Löhne) den Geschäftsführer der Beschwerdeführerin nannten. Diese Befragungsergebnisse durften nicht deshalb "keineswegs zur Wahrheitsfindung herangezogen werden", weil nach den in der Beschwerde wiederholten Berufungsausführungen zwei der zu den Geschäftsbeziehungen befragten Arbeiter für den von ihnen genannten Beschäftigungszeitraum irrtümlicherweise die Beschwerdeführerin und nicht eine (allerdings offensichtlich ebenfalls durch den Geschäftsführer der Beschwerdeführerin repräsentierte) I-GmbH nannten.

Inwieweit ansonsten "zahlreiche widersprüchliche Aussagen" konkret entscheidungswesentlich gewesen wären, zeigt die Beschwerde nicht auf. Die belangte Behörde hat im angefochtenen Bescheid zur Stützung ihres Standpunktes betreffend die FT-Bau GmbH auch darauf hingewiesen, dass sich die als Kontrollmitteilungen vorliegenden Rechnungen der FT-Bau GmbH schon der äußeren Form nach von den von der Beschwerdeführerin vorgelegten Rechnungen dieser Gesellschaft unterschieden und überdies einen höheren Stundensatz als die von der Beschwerdeführerin verbuchten Eingangsrechnungen enthielten. Warum letzterer Umstand gegen die Beurteilung der belangten Behörde (dahingehend, dass die verbuchten Rechnungen nicht von der FT-Bau GmbH ausgestellt worden seien) sprechen sollte, macht die Beschwerde nicht einsichtig.

Zu den Provisionszahlungen an ausländische Vermittler in den Jahren 1987 und 1988 hat die belangte Behörde die Beweisergebnisse ebenfalls entsprechend gewürdigt und die Zahlungen vor allem wegen des angeblichen Tätigkeitsbildes, das entsprechende Ortskenntnisse in Wien erfordert hätte, der Unüblichkeit der Zahlung von Provisionen für die Akquirierung von Arbeitskräften für das Baugewerbe im Ausland bei ausreichendem inländischen Angebot und der - trotz der nicht unbeträchtlichen Provisionszahlungen - fehlenden Nachweise über die tatsächlich vermittelten Arbeiter als nicht betrieblich veranlasst beurteilt. Wenn die belangte Behörde demgegenüber vorgelegten, von einem Belgrader Gericht beglaubigten Bestätigungen kein wesentliches Gewicht beimaß (mit den Dokumenten sei auch keineswegs die Richtigkeit des Inhaltes der Aussagen bestätigt worden), ist ihr keine Unschlüssigkeit unterlaufen. Daran kann auch die Beschwerdebehauptung nichts ändern, dass diesbezüglichen "Gefälligkeiten" mit "Sicherheit (moralische) Grenzen gesetzt sind".

Bei einer Kapitalgesellschaft bei der Gewinnermittlung zugerechnete Mehrgewinne sind in der Regel als den Gesellschaftern zugeflossen zu werten (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. März 1982, SlgNr. 5668/F). Verdeckte Gewinnausschüttungen unterliegen auch der Kapitalertragsteuer (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 16. März 1993, 89/14/0123, 90/14/0018). Warum es der Vorschreibung von Kapitalertragsteuer im Beschwerdefall einer "rechtlichen Begründung" fehlen sollte, ist nicht evident. Eine fehlende Zeichnungsmöglichkeit des Geschäftsführers auf den Konten der angeblichen Subfirmen bedeutet - wie oben erwähnt - noch nicht die fehlende Rückflussmöglichkeit der strittigen Beträge an den Gesellschafter-Geschäftsführer. Welche sonstigen "Erhebungsergebnisse, deren Vornahme beantragt wurde (bei den Bankinstituten, Geschäftsführern, Prokuristen)" zur Verneinung des Zuflusses der Gelder an den genannten Gesellschafter hätten führen können, zeigt die Beschwerde nicht auf.

Die Beschwerde erweist sich damit insgesamt als unbegründet. Sie war daher nach § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994.

Wien, am 19. Juli 2000