

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

26.09.2000

Geschäftszahl

98/13/0157

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

98/13/0165

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 L Ges.m.b.H. in W, vertreten durch Dr. Klaus Krebs, Rechtsanwalt in Wien I, Kärntner Ring 10, gegen die Bescheide der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland je vom 28. Mai 1998, 1) (Berufungssenat III) zu Zl. RV/185-11/14/97, betreffend Umsatzsteuer 1991 und 1992, Körperschaft- und Gewerbesteuer 1990 - 1993 und Vermögensteuer ab dem 1. Jänner 1991 - 1993 und 2) zu Zl. GA RV/186-11/14/97, betreffend Kapitalertragsteuer 1991 und 1992, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird 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

Die beschwerdeführende GmbH betreibt einen Handel mit Waren aller Art. Gesellschafter waren im Streitzeitraum Dipl. Ing. Dieter H. mit einem Anteil von 80 % und Ursula D. mit einem Anteil von 20 %. Geschäftsführer war Dr. Werner H.

In den Jahren 1995 und 1996 wurde bei der Beschwerdeführerin eine abgabenbehördliche Prüfung durchgeführt. Im Prüfungsbericht wurde unter anderem ausgeführt, im Wirtschaftsjahr 1990/1991 (richtig wohl: 1987/1988) sollte von Mag. Barbara H., der Ehefrau des Geschäftsführers und Schwägerin des Mehrheitsgesellschafters, im Bahnhof Wien-Mitte ein Geschäftslokal angemietet werden. Es sei geplant gewesen, das Lokal sodann an die Beschwerdeführerin zu verpachten. Obwohl die Mietverträge über das Geschäftslokal bereits unterschrittsreif gewesen seien, habe der Vermieter das Lokal an jemand anderen vermietet. Mag. H. habe Klage erhoben, jedoch letztinstanzlich verloren. Mit den Verfahrenskosten in Höhe von S 640.886,-- sei die Beschwerdeführerin belastet worden. Durch die Bildung von Rückstellungen sei der Aufwand zur Gänze im Wirtschaftsjahr 1989/1990 entstanden. Die Auszahlungen an Mag. H. seien am 27. Dezember 1990 und am 28. Februar 1992 mit jeweils S 320.443,-- erfolgt, sodass der Vorsteuerabzug in den Wirtschaftsjahren 1990/1991 und 1991/1992 mit jeweils S 53.407,17 in Anspruch genommen worden sei. Die Prüferin vertrat die Auffassung, dass die auf die Aufwendungen entfallenden Vorsteuerbeträge bei der Beschwerdeführerin nicht abzugsfähig seien. Weiters ging die Prüferin davon aus, dass es der Vertragsgestaltung unter Fremden nicht entspreche, das Prozessrisiko an einen späteren Vertragspartner zu übertragen. Die Auszahlungen an Mag. H. wurden als verdeckte Ausschüttungen behandelt.

Ferner wurde im Prüfungsbericht ausgeführt, die Beschwerdeführerin habe ein Geschäftslokal im AEZ im dritten Wiener Gemeindebezirk gemietet gehabt. Mit einer Vereinbarung vom 13. Juli 1989 mit der Eigentümerin, der I. GmbH, die eine Revitalisierung des Gebäudes geplant hatte, sei das Mietverhältnis zum 31. Jänner 1990 beendet worden. In Punkt 3.1 dieser Vereinbarung habe sich die Vermieterin verpflichtet, der Beschwerdeführerin den entgangenen Gewinn, die Aufgabe des Mietrechtes und der anderen allenfalls

bestehenden Rechte, insbesondere des Weitergaberechtes, durch eine einmalige Abfindung von S 1.900.000,- zuzüglich Umsatzsteuer abzugelten. Nach einer zweiten, ebenfalls am 13. Juli 1989 abgeschlossenen Vereinbarung habe die I. GmbH der Beschwerdeführerin als Mietinteressenten ein Vormietrecht an einem Geschäftslokal im revitalisierten Gebäude eingeräumt. Nach Punkt 3.5 komme das Vormietrecht nicht zum Tragen, wenn keine Revitalisierung des AEZ stattfindet. Der Betrag von S 1.900.000,- sei zunächst zur Gänze "rückgestellt" worden. Ein Betrag von S 118.750,- sei noch im selben Jahr gegen Ertrag aufgelöst worden. In den Folgejahren seien jeweils S 296.875,- ertragserhöhend aufgelöst worden. Die Beschwerdeführerin habe vorgebracht, dass im Zeitpunkt der Bilanzierung von einer Revitalisierungsdauer von sechs Jahren ausgegangen worden sei. Die Prüferin vertrat den Standpunkt, dass eine Aufgabe des Mietrechtes erfolgt sei und der Ertrag zur Gänze im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses zu erfassen gewesen sei.

Schließlich wurde von der Prüferin in ihrem Bericht festgestellt, am 9. Dezember 1980 sowie am 20. Februar 1981 seien mit der In. GmbH "Innovationsverträge" (gemeint offensichtlich Kreditverträge im Zusammenhang mit der beabsichtigten Vermarktung von im Unternehmen der Beschwerdeführerin entwickelten Lautsprecherboxen) über S 1.605.000,- und S 750.000,- abgeschlossen worden. Der Markt sei jedoch falsch eingeschätzt worden. Bis zum Jahr 1988 seien keine Erzeugnisse der Beschwerdeführerin umgesetzt worden. Nach entsprechenden Verhandlungen habe sich die In. GmbH in einem Schriftstück vom 21. April 1988 bereit erklärt, auf einen Teilbetrag von S 2.012.204,21 der inzwischen S 2.762.204,21 betragenden Gesamtforderung zu verzichten. Im Mai 1990 habe man sich geeinigt, die Restforderung von S 750.000,- um S 150.000,- an den Geschäftsführer der Beschwerdeführerin, Dr. H., zu verkaufen. Der Kaufpreis sei in drei Raten von je S 50.000,- am 18. Juni, 11. September und 12. Dezember 1990 bezahlt worden. Am 31. März 1991 sei die Verbindlichkeit an die In. GmbH im Betrag von S 750.000,- zur Gänze auf das Verrechnungskonto des Dr. H. umgebucht worden. Dr. H. habe diesen Vorgang damit begründet, dass die In. GmbH nicht bereit gewesen sei, einen Forderungsnachlass von mehr zwei Millionen S zu gewähren. Außerdem sei es sein persönliches Verhandlungsgeschick gewesen, dass er die Forderung um nur S 150.000,- gekauft habe. Nach Auffassung der Prüferin sei der Gesellschaft ein Ertrag in Höhe von S 600.000,- entzogen worden. Dr. H. stehe kein Wahlrecht zu, ob er bei die GmbH betreffenden Verhandlungen als Geschäftsführer oder als Privatperson auftritt.

In der Berufung gegen die nach der Betriebsprüfung erlassenen Bescheide wurde hinsichtlich der übernommenen Prozesskosten ausgeführt, die Beschwerdeführerin sei zur Klagsführung nicht legitimiert gewesen. Da gute Chancen gesehen worden waren, den Prozess zu gewinnen, sei vereinbart worden, dass die Beschwerdeführerin ein Prozessrisiko vergüte und 50 % des Streitwertes nach Abzug der Prozesskosten erhalte.

Weiters wurde in der Berufung ausgeführt, es sei mit der IPF GmbH vereinbart gewesen, dass für die Revitalisierungsdauer Schadenersatz zu leisten sei. Da diese Vergütung für einen mehrjährigen Zeitraum geleistet worden sei, sei er auf die voraussichtliche Dauer zu verteilen gewesen. Mit gleichem Datum sei auch eine Vereinbarung über den Wert für die Aufgabe der Mietrechte getroffen worden. Man habe sich auf die unentgeltliche Einräumung eines Vormietrechtes in gleicher Ausstattung und Lage geeinigt.

Zum Forderungsverkauf an den Geschäftsführer Dr. H. wurde ausgeführt, die Vertreter der In. GmbH hätten erklärt, dass ein weiterer Nachlass gegenüber der Beschwerdeführerin nicht möglich sei. Da die finanzielle Situation der Beschwerdeführerin äußerst angespannt gewesen sei, habe keineswegs mit einer vollständigen Rückführung gerechnet werden können. Der Beschwerdeführerin sei kein Schaden erwachsen, weil die In. GmbH das Geschäft mit ihr nicht abgeschlossen hätte.

Mit einem Schriftsatz vom 14. Jänner 1998 wurde der Beschwerdeführerin vorgehalten, Mag. H. habe bei ihrer Parteienvernehmung vor dem Bezirksgericht Innere Stadt Wien ausgesagt, dass sie nicht die Absicht gehabt habe, das prozessgegenständliche Lokal im Bahnhof Landstraße zu verpachten. Vielmehr habe sie das Geschäft mit Hilfe von Angestellten führen wollen.

In einer Eingabe vom 9. Februar 1998 wurde dazu ausgeführt, Mag. H. habe so ausgesagt, wie es ihre Anwälte für günstig gehalten hätten. Es sei aber geplant gewesen, das Lokal an die Beschwerdeführerin zu verpachten. Dafür spreche auch, dass Mag. H. bis heute kein Geschäft auf eigene Rechnung betreibe, sowie das damalige Alter ihrer Kinder (zwei, drei und fünf Jahre).

Mit dem erstangefochtenen Bescheid wurde der Berufung hinsichtlich Körperschaftsteuer 1990 und 1991 sowie Gewerbesteuer 1990 bis 1992 teilweise stattgegeben. Im Übrigen wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Mit dem zweitangefochtenen Bescheid wurde die Berufung hinsichtlich Haftung für Kapitalertragsteuer als unbegründet abgewiesen.

In der Begründung des erstangefochtenen Bescheides ging die belangte Behörde zunächst davon aus, dass Mag. H., Ehegattin des Geschäftsführers und Schwägerin des Mehrheitsgesellschafters der Beschwerdeführerin, die Prozesskosten vergütet erhalten habe, obwohl von den einschreitenden Anwälten keine Honorarnote gelegt worden sei und die Beschwerdeführerin keinen unmittelbaren Vorteil aus der Prozessführung gezogen habe. Ein Leistungsaustausch zwischen der Beschwerdeführerin und Mag. H. sei nicht erfolgt. Die gebotene Schriftform des Vorganges sei nicht eingehalten worden.

Der Geschäftsführer Dr. H. habe sich dadurch einen Vorteil von S 600.000,- zugewendet, dass er eine Forderung gegen die Beschwerdeführerin in Höhe von S 750.000,- um den Betrag von S 150.000,- erwarb und

sodann die Forderung auf sein "Gesellschafter-Verrechnungskonto" übertrug und damit seine Verbindlichkeiten gegenüber der Beschwerdeführerin abdeckte.

Hinsichtlich des Ablösebetrages von S 1,900.000,- ging die belangte Behörde (abweichend von den Prüfungsfeststellungen) davon aus, dass eine Gruppe von Vereinbarungen verschiedenen Inhalts getroffen wurde, worin eine Leistung für die Aufgabe der Mietrechte und eine Abgeltung des Gewinnentganges für die Dauer von drei Jahren enthalten gewesen sei. Die belangte Behörde nahm eine schätzungsweise Aufteilung des Ablösebetrages auf diese beiden Komponenten im Ausmaß von jeweils der Hälfte des Betrages vor. S 950.000,- seien damit für die Aufgabe des Mietrechtes im Wirtschaftsjahre 1989/1990 anzusetzen; der weitere Betrag von S 950.000,- sei auf drei Jahre verteilt als Ertrag anzusetzen. Dem so genannten Vormietrecht sei kein Betrag zuzuordnen, weil kein Vorvertrag im Sinne des § 936 ABGB vorliege.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwo-gen:

Verdeckte Ausschüttungen im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988 sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft vermindert und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Unter einem Anteilsinhaber ist dabei ein Gesellschafter oder eine Person mit einer gesellschafterähnlichen Stellung zu verstehen. Die Zuwendung eines Vorteils an einen Anteilsinhaber kann auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahe stehende Person begünstigt wird.

Im Beschwerdefall werden keine Einwendungen dagegen erhoben, dass die Ehegatten Mag. Barbara H. und Dr. Werner H., letzterer Geschäftsführer und Bruder des Mehrheitsgesellschafters, nach der Aktenlage bis zum Jahre 1979 selbst Gesellschafter, von den Abgabenbehörden als dem Anteilsinhaber (Dipl. Ing. Dieter H) nahe stehende Personen angesehen wurden. Gegen die Zuwendung der Prozesskosten an Mag. Barbara H. wird in der Beschwerde allein vorgebracht, eine solche Refundierung der Prozesskosten hätte auch jedem unabhängigen Dritten gewährt werden müssen. Diesem Vorbringen ist entgegenzuhalten, dass eine vertragliche Vereinbarung mit Mag. H. (etwa ein Bestandvertrag über das in Aussicht genommene Geschäftslokal) - aus der eine entsprechende Verpflichtung zum Beistand bei einer Rechtsdurchsetzung ableitbar gewesen wäre - nicht einmal behauptet worden ist. Im Prüfungsbericht wurde dazu unwidersprochen ausgeführt, Mag. H. habe (bloß) geplant, das Geschäftslokal an die Beschwerdeführerin zu verpachten. Wie die belangte Behörde zutreffend erkannt hat, hält daher der Ersatz der Prozesskosten gegenüber Mag. H. einem Fremdvergleich nicht stand.

Zum Forderungskauf durch den Geschäftsführer Dr. H. wird von der Beschwerdeführerin eingewendet, die "Bereinigung der Verbindlichkeiten auf diese Art" sei vom Gläubiger vorgeschlagen worden. Wie schon im Verwaltungsverfahren verkennt die Beschwerdeführerin mit diesem Vorbringen, dass die Zuwendung nicht in der Vereinbarung mit der In. GmbH, sondern vielmehr darin gelegen war, dass die Verbindlichkeiten des Dr. H. gegenüber der Beschwerdeführerin um S 750.000,- verringert wurden, obgleich er die Forderung in Höhe von S 750.000,- nur um S 150.000,- erworben hatte. Zutreffend haben die Abgabenbehörden dabei darauf verwiesen, dass der Geschäftsführer einer GmbH in Angelegenheiten dieser GmbH nicht als außenstehende Person auftreten kann. Durch den Buchungsvorgang auf seinem "Verrechnungskonto" (gemeint wohl Forderungskonto) erhielt aber Dr. H. zu Lasten des Vermögens der Beschwerdeführerin eine Zuwendung in der Höhe von S 600.000,-.

Hinsichtlich der zeitlichen Zuordnung des Ablösebetrages von S 1,900.000,- erachtet sich die Beschwerdeführerin dadurch in ihren Rechten verletzt, dass die belangte Behörde die Hälfte dieses Betrages als Ersatz für die Aufgabe des Mietrechtes und die andere Hälfte als Entgang des Gewinnes dreier Jahre angesehen hat, wobei die Behörde die Erträge über drei Jahre hin verteilte. Die Beschwerdeführerin ist dabei der Auffassung, dass der Gewinnentgang auf zehn Jahre hätte verteilt werden müssen. Mit diesem Vorbringen verkennt die Beschwerdeführerin aber den Inhalt der Vereinbarung vom 13. Juli 1989: Die Vermieterin verpflichtete sich darin zu einer einmaligen Abfindung in Höhe von S 1,900.000,-, wobei als Grund hierfür der Gewinn für eine (damals voraussichtliche) Bauzeit von drei Jahren, aber auch die Aufgabe des Mietrechtes überhaupt angeführt war. Der Abfindungsbetrag wurde mit Abschluss eines gerichtlichen Räumungsvergleiches betreffend die Räumung zum 31. Jänner 1990 fällig. Aus der Vereinbarung ist nicht erkennbar, dass der Vermieterin (nach Durchführung der Räumung) irgendwelche Rechte gegenüber der Beschwerdeführerin als (seinerzeitiger) Mieterin erwachsen könnten. (Auch eine Bestandsangabe eines revitalisierten Geschäftslokals ist in der Vereinbarung nur in Form einer unverbindlichen Absichtserklärung erwähnt.) Daraus folgt aber, dass die Einstellung einer Wertberichtigung in die Bilanz aus Anlass der Vereinnahmung der Abfindung nicht in Betracht kam. Dadurch, dass die belangte Behörde einen Teil dieses Ertrags auf drei Jahre verteilte, konnte die Beschwerdeführerin somit in ihren Rechten nicht verletzt sein.

Aus den angeführten Gründen war die Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

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

Wien, am 26. September 2000