

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

20.12.2016

Geschäftszahl

Ra 2014/15/0035

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

Ra 2014/15/0036

Ra 2014/15/0062

Ra 2014/15/0038

Ra 2014/15/0037

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Bamminger, über die Revisionen 1. der K GmbH in P, vertreten durch Mag. Gerhard Rein, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in 8190 Birkfeld, Oberer Markt 1, gegen die Erkenntnisse des Bundesfinanzgerichts vom 1. Juli 2014, 1a.) Zl. RV/2100772/2010, betreffend Kapitalertragsteuer 2003 bis 2006 und Säumniszuschlag 2004 (hg. Zl. Ra 2014/15/0035), 1b.) Zl. RV/2100765/2010, betreffend Feststellung Gruppenmitglied 2005 und 2006 (hg. Zl. Ra 2014/15/0036), 1c.) Zl. RV/2100774/2010, betreffend Körperschaftsteuer Gruppe für 2005 und 2006 (hg. Zl. Ra 2014/15/0038), sowie 1d.) vom 30. Juni 2014, Zl. RV/2100771/2010, betreffend Körperschaftsteuer 2003 und 2004 (hg. Zl. Ra 2014/15/0062) und 2. der K GmbH in P, vertreten durch Mag. Gerhard Rein, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in 8190 Birkfeld, Oberer Markt 1, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 1. Juli 2014, Zl. RV/2100764/2010, betreffend Kapitalertragsteuer 2005 und 2006 sowie Säumniszuschläge 2005 und 2006 (hg. Zl. Ra 2014/15/0037), den **Beschluss** gefasst:

Spruch

Die Revisionen werden zurückgewiesen.

Die Revisionswerberin zu den hg. Zlen. Ra 2014/15/0035, 0036 und 0062 hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von insgesamt EUR 1.659,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Die Revisionswerberin zur hg. Zl. Ra 2014/15/0037 hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 553,20 EUR zu ersetzen.

Begründung

1 Die H GmbH (Revisionswerberin zu den hg. Zlen. Ra 2014/15/0035, 0036, 0038 und 0062, in der Folge auch Erstrevisionswerberin) war bis zum Ende des Wirtschaftsjahres 2003/2004 selbst in den Bereichen "Möbel" und "Fenster und Türen" operativ tätig. Mit Verträgen vom 23. November 2004 erfolgte eine Abspaltung der beiden Teilbereiche und deren Übernahme durch zwei neu gegründete Tochtergesellschaften (u.a. die W GmbH, Revisionswerberin zur hg. Zl. Ra 2014/15/0037). Zwischen den genannten Gesellschaften und einer ausländischen Körperschaft besteht seit dem Wirtschaftsjahr 2004/2005 eine Unternehmensgruppe mit der H GmbH als Gruppenträger.

2 Anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung bei der H GmbH und der W GmbH für die Jahre 2003 bis 2006 wurden eine Reihe von Feststellungen getroffen, die - teilweise nach Wiederaufnahme der Verfahren - zur Erlassung von (geänderten) Körperschaftsteuerbescheiden 2003 bis 2006 sowie von Feststellungsbescheiden

Gruppenträger und Gruppenmitglied 2005 und 2006 Anlass gaben. Als Folge der Annahme verdeckter Ausschüttungen kam es weiters zur Vorschreibung von Kapitalertragsteuer für die genannten Jahre.

3 Mit den angefochtenen Erkenntnissen entschied das Bundesfinanzgericht über die dagegen erhobenen Berufungen. Die bekämpften Bescheide des Finanzamtes wurden abgeändert.

4 Wie schon die Prüfer vertrat auch das Bundesfinanzgericht die Ansicht, dass eine Wertberichtigung der Forderungen gegenüber der (gesellschaftsrechtlich verbundenen) J GmbH nicht vorzunehmen sei. Die Erstrevisionswerberin habe die Forderungen zum 31. März 2002 um 35 %, zum 31. März 2003 um 70 % wertberichtigt und dies lediglich damit begründet, dass es der J GmbH auf Grund eines oberstgerichtlichen Urteils untersagt worden sei, die Marke I zu verwenden. Trotz ausdrücklichen Vorhalts sei jedoch nicht schlüssig dargelegt worden, warum sich aus dem Markenrechtsstreit der geltend gemachte Abwertungsbedarf ergebe. Auch seien keine Einbringungsschritte gesetzt worden und die offenen Forderungen innerhalb von fünf Jahren zur Gänze eingegangen.

5 Weiters ging auch das Bundesfinanzgericht vom Vorliegen verdeckter Ausschüttungen in Zusammenhang mit Warenlieferungen an zwei nahestehende Körperschaften aus. Die (näher dargestellten) Forderungen der Erstrevisionswerberin gegenüber den beiden deutschen Gesellschaften stammten zum Teil aus dem Jahr 1998. Die beiden Gesellschaften seien unstrittig von Anfang an konkursgefährdet gewesen, dennoch habe die Erstrevisionswerberin ihnen die Bezahlung der gelieferten Ausstellungsstücke langfristig gestundet. Es seien weder Zahlungsziele noch Zinsen vereinbart worden. Als einzige Sicherheit habe ein Eigentumsvorbehalt an den Ausstellungsstücken (Möbeln) bestanden, wovon auch kein Gebrauch gemacht worden sei. In der Vorhaltsbeantwortung sei im Gegenteil erklärt worden, dass Eintreibungsschritte bewusst unterlassen worden seien, weil die Investitionen als Kapital für den Marktaufbau betrachtet worden seien. Bereits im Wirtschaftsjahr 1998/1999 seien die Forderungen gegenüber der einen Gesellschaft, die im Wirtschaftsjahr 2005/2006 ihre Tätigkeit eingestellt habe, zu 50 % wertberichtigt worden. Die Forderungen gegenüber der anderen Gesellschaft seien im Wirtschaftsjahr 1999/2000 um 20 %, in den beiden folgenden Wirtschaftsjahren um jeweils 35 % und ab dem Wirtschaftsjahr 2002/2003 um 100 % wertberichtigt worden. Es sei nicht fremdüblich, ein konkursgefährdetes Unternehmen über Jahre zu beliefern, den Forderungsstand ständig wachsen zu lassen, keine Eintreibungsschritte zu setzen, keine Zahlungsziele und Zinsen zu vereinbaren und bei Lieferung der Ware zu wissen, dass mit deren Bezahlung nicht zu rechnen sei. Eine derartige Vorgangsweise sei nur durch die gesellschaftsrechtliche Verflechtung zu erklären. Es sei auch kein Vorteil darin erkennbar, wenn durch die Lieferungen an eine Vertriebsgesellschaft zwar die Umsätze gesteigert werden, gleichzeitig aber die Uneinbringlichkeit des Entgelts feststehe. Sogar nach der gänzlichen Forderungsabschreibung seien die Forderungen im Wirtschaftsjahr 2003/2004 noch um rund 44.000 EUR angewachsen. Es sei davon auszugehen, dass die Weiterbelieferung der beiden Gesellschaften in den Wirtschaftsjahren 2002/2003 und 2003/2004 trotz feststehender Uneinbringlichkeit aus gesellschaftsrechtlichen Gründen erfolgt sei. Schon im Zeitpunkt der Lieferung sei der Erstrevisionswerberin klar gewesen, dass keine Bezahlung der Waren erfolgen werde. Der (wertberichtigte) Forderungsanstieg stelle eine verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter-Geschäftsführer KK dar.

6 Weiters bestätigte das Bundesfinanzgericht das Vorliegen verdeckter Ausschüttungen im Zusammenhang mit der Leistung überhöhter Mietentgelte. Die Erstrevisionswerberin, ab dem Wirtschaftsjahr 2004/2005 die von ihr abgespaltenen Tochtergesellschaften seien Mieterinnen von Liegenschaften und Fahrnissen, die - wie näher ausgeführt - im Eigentum nahestehender Personen stünden. KK habe als "Doppelgeschäftsführer" im Jahr 1999 die jeweiligen Mietentgelte festgelegt. Für die ab 2. März 2004 neu festgesetzten Mieten für die mitvermieteten Mobilien (Anm.: die erhöhten Immobilienmieten wurden vom Bundesfinanzgericht anerkannt) hätten keine plausiblen Berechnungsgrundlagen vorgelegt werden können. Die (für das Jahr 2004 rückwirkend erfolgten) Erhöhungen seien durch KK als Geschäftsführer in Personalunion für alle beteiligten Gesellschaften vorgenommen worden. Diese Erhöhungen ließen sich nur mit der bevorstehenden Abtretung der Anteile von KK an seine Kinder erklären. Die Erhöhung der Mieten für Mobilien ab 2003/2004 habe rund 225.000 EUR betragen, wobei der größte Teil der vermieteten Wirtschaftsgüter bereits abgeschrieben gewesen sei. Die rückwirkende Erhöhung sei vollkommen willkürlich erfolgt und nicht betrieblich veranlasst. Das beigebrachte, die Angemessenheit der Erhöhung bestätigende "Gutachten" sei fünf Jahre nach der Mieterhöhung von einem Maschinenhändler ausgestellt worden und bestehe aus einem Satz ("Ich stelle fest, dass die in der beiliegenden Liste angeführten Mieten angemessen sind und in der Zeit vom 1. April 2002 bis 31. März 2006 marktüblich waren."). Von den rund 70 (vom Möbelwerk genutzten) Wirtschaftsgütern laut Liste seien im Wirtschaftsjahr 2003/2004 nur acht noch nicht länger als 10 Jahre im Betrieb genutzt worden. Die ältesten Wirtschaftsgüter gingen auf das Jahr 1964 zurück. Von den rund 100 (vom Fensterwerk genutzten) Wirtschaftsgüter seien nur drei noch nicht länger als zehn Jahre im Betrieb. Die ältesten Wirtschaftsgüter gingen auf das Jahr 1958 zurück. Dem "Gutachten" mangle es an jeglicher Auseinandersetzung mit den vermieteten Wirtschaftsgütern. Es sei kein Zeitwert der vermieteten Wirtschaftsgüter als Basis für die Neufestsetzung der Mieten ermittelt worden. Mangels nachvollziehbarer sachverständiger Begutachtung komme dem "Gutachten" keine Bedeutung für die Frage der Angemessenheit der vereinbarten Mieterhöhung für die Mobilien zu. Die Mieten für das am 31. März endende Wirtschaftsjahr 2003/2004 seien ohne ersichtlichen Grund am 2. März 2004 rückwirkend erhöht worden. Wie der Erstrevisionswerberin vorgehalten, gehe das Bundesfinanzgericht davon aus, dass kein fremder Mieter eine solche rückwirkende Mieterhöhung (von

337.849,54 EUR auf 636.376,11 EUR) anerkennen würde. Befremdlich sei auch, dass von der Nachvorschreibung auch zwei Maschinen erfasst seien, die im Wirtschaftsjahr 2003/2004 noch gar nicht in Betrieb gewesen seien. Wie im Vorhalt vom 16. Juli 2013 angekündigt, anerkenne das Bundesfinanzgericht die rückwirkende Erhöhung nicht als Betriebsaufwand; es liege eine verdeckte Ausschüttung an KK vor. Für die Folgejahre gehe das Bundesfinanzgericht - wie im Vorhalt ausgeführt - davon aus, dass für alle Wirtschaftsgüter, deren Inbetriebnahme zu Beginn des jeweiligen Wirtschaftsjahres mehr als zehn Jahre zurückgelegen sei, ein Teilwert von 15 % der Anschaffungskosten angesetzt werden könne. Für die übrigen Wirtschaftsgüter sei der Teilwert mit dem Restbuchwert gleichgesetzt worden. Entsprechend dem Umlaufbeschluss vom 23. Juli 1999 sei die angemessene Miete aus der AfA (Nutzungsdauer zehn Jahre) plus 5 % des Teilwertes errechnet worden. Einwendungen gegen diese Berechnung seien nicht vorgebracht worden. Dem derzeit anhängigen Zivilrechtsstreit zwischen der Vermieterin und den Revisionswerbern komme für die Beurteilung der strittigen Mieten keine Bedeutung zu, weil aus steuerrechtlicher Sicht weder die rückwirkende Mieterhöhung noch eine nachträgliche Einrechnung eines längst abgeschrieben Firmenwertes relevant sei. Es bestehe daher keine Notwendigkeit, den Ausgang des Zivilrechtsstreites abzuwarten.

7 Abschließend sprach das Bundesfinanzgericht zu allen Erkenntnissen aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig sei.

8 Nach Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

9 Nach § 34 Abs. 1 VwGG sind Revisionen, die sich wegen Nichtvorliegens der Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zur Behandlung eignen, ohne weiteres Verfahren in nichtöffentlicher Sitzung mit Beschluss zurückzuweisen.

10 Nach § 34 Abs. 1a VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes gemäß § 25a Abs. 1 VwGG nicht gebunden. Die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG hat der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen der dafür in der Revision vorgebrachten Gründe (§ 28 Abs. 3 VwGG) zu überprüfen.

11 Die Revisionswerber begründen die Zulässigkeit der (gleichlautenden) außerordentlichen Revisionen zum einen mit dem Fehlen von Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, zum anderen mit einem Abweichen von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

12 Von grundsätzlicher Bedeutung sei die Rechtsfrage, ob das Verbot der Verwendung einer Marke einen Umstand darstelle, der eine steuerlich anzuerkennende Einzelwertberichtigung einer Forderung aus Lieferungen und Leistungen rechtfertige. Das Bundesfinanzgericht habe zu Unrecht die Meinung vertreten, dass das Verbot einer über lange Zeit und mit erheblichem finanziellen Aufwand aufgebauten Marke für die Beurteilung der Einbringlichkeit einer Forderung gegen ein Partnerunternehmen, welches gleich einem Franchisenehmer bis zum Verbot nur unter dieser Marke aufgetreten sei, unerheblich sei.

13 Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert grundsätzlich nur dann anzuerkennen, wenn der Steuerpflichtige das Absinken des Teilwertes darlegen kann. Wer eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert durchführen will, hat die Entwertung des Wirtschaftsgutes nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen; dieser Nachweis bzw. Glaubhaftmachung muss sich auch auf die Umstände beziehen, auf Grund derer (auch unter Berücksichtigung des Grundsatzes der subjektiven Richtigkeit der Bilanz) gerade in einem bestimmten Wirtschaftsjahr die Teilwertabschreibung mit steuerlicher Wirkung zu berücksichtigen sei. Eine Verpflichtung der Abgabenbehörde zur amtswegigen Ermittlung des niedrigeren Teilwertes eines Wirtschaftsgutes ist dem Gesetz nicht zu entnehmen (vgl. VwGH vom 19. Mai 2005, Zl. 2001/15/0041, vom 23. September 2010, Zl. 2010/15/0110, und vom 23. Februar 2010, Zl. 2005/15/0148).

14 Es obliegt somit im Einzelfall dem Steuerpflichtigen glaubhaft zu machen, dass bestimmte Ereignisse (wie im Revisionsfall ein negativ ausgegangener Markenrechtsstreit) zu einem Absinken des Teilwertes der gegen den Vertriebspartner bestehenden Forderungen geführt hat. Im Revisionsfall sah das Bundesfinanzgericht einen konkreten Zusammenhang zwischen der Niederlage im Markenrechtsstreit und der Einbringlichkeit der Lieferforderungen nicht als glaubhaft gemacht an. Dass die dabei vorgenommene Beweismittelwürdigung Fragen grundsätzlicher Bedeutung iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG aufwerfen würde, wird in den Zulässigkeitsgründen nicht geltend gemacht.

15 Die Revisionswerber begründen die Zulässigkeit der außerordentlichen Revisionen weiters damit, dass das Bundesfinanzgericht im Zusammenhang mit seinen Erwägungen zur Fremdüblichkeit der (erhöhten) Mietzahlungen den anhängigen Zivilprozess nicht abgewartet und auch keine ordnungsgemäße Vorfragenbeantwortung iSd § 116 BAO vorgenommen habe.

16 Gemäß § 116 Abs. 2 BAO besteht keine Bindung der Abgabenbehörden an eine gerichtliche Entscheidung im Zivilprozess (vgl. auch das gleichfalls mietrechtliche Fragen betreffende Erkenntnis des

Verwaltungsgerichtshofes vom 11. Dezember 1996, Zl. 95/13/0227, VwSlg. 7146 F/1996). Dies gilt gemäß § 269 Abs. 1 BAO auch für das Bundesfinanzgericht. Auch entspricht es ständiger Rechtsprechung, dass rückwirkende Vereinbarungen ungeachtet ihrer zivil-(unternehmens-) rechtlichen Zulässigkeit für den Bereich des Steuerrechts grundsätzlich nicht anzuerkennen sind (vgl. VwGH vom 25. Mai 2016, Zl. 2013/15/0276).

17 Mit dem Vorbringen, das Bundesfinanzgericht habe keine "ordnungsgemäße Vorfragenbeurteilung" vorgenommen und nicht festgestellt, welche Bestandzinshöhe fremdüblich gewesen wäre, werden Fragen des Verfahrensrechtes angesprochen. Einen Verfahrensmangel, der eine grundsätzliche Rechtsfrage iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG aufwirft, zeigen die Revisionswerber mit diesem Vorbringen jedoch nicht auf. Das Bundesfinanzgericht hat mit Vorhalt vom 16. Juli 2013 seine Erwägungen zur Frage, welcher Mietzins in den Streitjahren angemessen gewesen wäre, im Einzelnen dargelegt. Gegen diese, auf dem eigenen Umlaufbeschluss vom 23. Juli 1999 beruhenden, Berechnungen wurden keine konkreten Einwendungen erhoben. Dass das im Verwaltungsverfahren vorgelegte "Gutachten" als Beweismittel für die Fremdüblichkeit der vorgenommenen Erhöhungen nicht taugt, wird in den angefochtenen Erkenntnissen überzeugend dargelegt.

18 Einen weiteren Grund für die Zulässigkeit der außerordentlichen Revisionen sehen die Revisionswerber in einem Abweichen des Bundesfinanzgerichtes von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Nach dem Erkenntnis vom 26. Mai 1998, Zl. 94/14/0042, müsse dasjenige Betriebsergebnis ermittelt werden, das der Abgabepflichtige bei Durchführung zielstrebigter Einbringungsmaßnahmen erzielt hätte. Die Revisionswerber hätten eine derartige Vergleichsrechnung vorgelegt, die vom Bundesfinanzgericht aber unter Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. Februar 2010, Zl. 2005/15/0148, nicht gewürdigt worden sei.

19 Dieses Vorbringen bezieht sich auf die Annahme verdeckter Ausschüttungen im Zusammenhang mit dem Begründen von Lieferforderungen gegenüber nahestehenden Gesellschaften. Das Bundesfinanzgericht hat dazu die Sachverhaltsfeststellung getroffen, dass die Erstrevisionswerberin in den Wirtschaftsjahren 2002/2003 und 2003/2004 zwei ihr nahestehende Gesellschaften weiter beliefert habe, obwohl sie bereits im Zeitpunkt der Lieferung davon ausgegangen sei, dass keine Bezahlung erfolgen werde.

20 Die im Revisionsfall festgestellte Sachverhaltskonstellation unterscheidet sich grundlegend von jener, die dem Erkenntnis vom 26. Mai 1998, Zl. 94/14/0042, zu Grunde lag. Wie dort ausgeführt, darf der steuerliche Gewinn einer Körperschaft durch Vorgänge, die nicht durch die betriebliche Tätigkeit der Körperschaft, sondern durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind, keine Minderung erfahren. Für die Frage, ob eine Maßnahme gesellschaftlich veranlasst ist, kommt es maßgeblich darauf an, ob sie auch einander fremd gegenüberstehende Personen gesetzt hätten. Ein fremdunübliches Vorgehen sah die zur Zl. 94/14/0042 belangte Behörde im Unterbleiben von Einbringungsmaßnahmen. Ausgehend von diesen Feststellungen konnte das seinerzeit gesellschaftlich veranlasste Vorgehen das steuerliche Ergebnis nur insoweit beeinflussen, als die Forderung bei Annahme solcher Eintreibungsmaßnahmen, die von fremden Gläubigern gesetzt worden wären, hätte eingebracht werden können. In einem derartigen Fall bedarf es einer "Vergleichsrechnung" um festzustellen, welches Betriebsergebnis der Steuerpflichtige bei einer fremdüblichen Vorgangsweise (zielstrebiges Einbringungsmaßnahmen) erzielt hätte. Diesen Erwägungen hat der Verwaltungsgerichtshof im angesprochenen Erkenntnis vom 26. Mai 1998 ausdrücklich das Bemerkte vorangestellt, dass es ihm mangels entsprechender Feststellungen verwehrt sei zu prüfen, ob die Forderung bereits vor dem Streitjahr als gesellschaftsrechtlich veranlasst hätte angesehen werden können. Genau diese Feststellung, nämlich dass bereits das Eingehen der Forderung gesellschaftsrechtlich veranlasst gewesen sei, liegt dem Revisionsfall zu Grunde.

21 In den Revisionen werden somit insgesamt keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die - wegen ihres sachlichen und persönlichen Zusammenhanges zur gemeinsamen Beratung und Entscheidung verbundenen - Revisionen waren daher gemäß § 34 Abs. 1 VwGG in einem gemäß § 12 Abs. 2 VwGG gebildeten Senat zurückzuweisen.

22 Der Ausspruch über den Aufwandsatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsatzverordnung 2014, BGBl. II Nr. 518/2013, in der Fassung BGBl. II Nr. 8/2014.

Wien, am 20. Dezember 2016