



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 2

GZ. RV/0595-W/04,
miterledigt RV/0597-W/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung Bw., W., G.gasse, vertreten durch WTHD Dkfm Herbert Duffek GmbH, 1070 Wien, Neubaugasse 25/1/5, vom 17. März 2004 und vom 10. November 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23, vertreten durch Mag. Karin Krammer, vom 16. Jänner 2004 betreffend die Zurückweisung der Berufung gegen die Bescheide hinsichtlich Körperschaftsteuer 1997, 1998 und 1999 sowie gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide vom 26. Juni 2003 hinsichtlich Kapitalertragsteuer 1997, 1998 und 1999 entschieden:

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend die Zurückweisung der Berufung gegen die Bescheide hinsichtlich der Körperschaftsteuer 1997, 1998 und 1999 wird als unbegründet abgewiesen.

Die Berufung gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide betreffend die Kapitalertragsteuer 1997, 1998 und 1999 wird als unbegründet abgewiesen.

Diese Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, ihr Unternehmensgegenstand ist der Handel mit Kräutern und Kosmetika. In den Streitjahren 1997 bis 1999 ermittelte sie den Gewinn nach § 5 EStG 1988.

Laut Firmenbuchauszug ist die Bw. infolge Eröffnung des Konkursverfahrens seit dem 19. August 2004 aufgelöst, wobei das Gericht den Konkurs mit Beschluss vom 13. April 2005 nach

rechtskräftiger Bestätigung des am 12. Jänner 2005 angenommenen Zwangsausgleiches aufgehoben hat.

Im Streitzeitraum war Frau F.H. handelsrechtliche Geschäftsführerin, die die Bw. seit dem 25. Jänner 1977 selbstständig vertrat.

Eine abgabenbehördliche Prüfung im Jahre 2002 betreffend den genannten Zeitraum hat unter anderem ergeben, dass Frau F.H. an der von der Bw. angemieteten Wohnung in BgasseX, seit dem Jahre 1990 ihren Wohnsitz hatte.

Dazu stellte die Prüferin in Tz 32 und 33 des Betriebsprüfungsberichtes fest, dass sich in dieser Wohnung ein Büro im Ausmaß von ca. 55 m² befunden hätte (dies würde 25% der Gesamtfläche im Ausmaß von 231,64 m² entsprechen). Da bisher die Bw. sowohl den Mietaufwand zur Gänze aufwandswirksam verbucht, als auch Vorsteuern geltend gemacht habe, ging die Prüferin davon aus, dass 75% der Mietaufwendungen im Gesellschaftsinteresse angefallen seien und in diesem Ausmaß eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliege.

Die Betriebsprüfung stellte dies rechnerisch wie folgt dar:

ATS Beträge		1997	1998	1999
Mietaufwand		443.202,79	442.746,47	365.046,14
20% USt		88.640,56	88.549,29	73.009,23
		531.843,35	531.295,76	438.055,37

75% der von der Bw. getragenen Aufwendungen für Energie und Reparaturen stellten demnach eine verdeckte Gewinnausschüttung dar:

ATS Beträge		1998	1999
Aufwendungen		12.814,69	16.093,04
20% USt		2.562,94	3.218,61
		15.377,63	19.311,65

Daraus ergeben sich insgesamt nachfolgende verdeckte Ausschüttungen:

ATS Beträge		1997	1998	1999
Mietaufwand lt. Tz 32		531.843,35	531.295,76	438.055,37
Aufwendungen lt. Tz 33			15.377,63	19.311,65
Summe verd. Ausschüttung		531.843,35	546.673,39	457.367,02
Kapitalertragsteuer		177.279,34	182.222,64	152.454,15
verd. Ausschüttung brutto		709.122,69	728.896,03	609.821,17

Auf Basis der vorstehenden Feststellungen und Berechnungen hat das Finanzamt einerseits mit den gegenständlichen Haftungs- und Abgabenbescheiden vom 26. Juni 2003 Kapitalertragsteuer von der verdeckten Gewinnausschüttung vorgeschrieben, andererseits den Körperschaftsteuerbescheiden vom 26. Juni 2003 ein zu versteuerndes Einkommen im

Ausmaß von -952.485,00 S für 1997, von -2.094.303,00 S für 1998 und von 8.556.123,00 S für 1999 zu Grunde gelegt.

Die damalige steuerliche Vertretung der Bw. ersuchte erstmals am 8. August 2003 betreffend die Haftungs- und Abgabenbescheide 1997 bis 1999 vom 26. Juni 2003 um Verlängerung der Rechtsmittelfrist bis zum 8. September 2003. Das Finanzamt bewilligte dieses und weitere Fristverlängerungsansuchen bezüglich der genannten Bescheide bis zum 8. Oktober 2003 und letztmalig bis zum 10. November 2003.

In einem mit 10. November 2003 datierten Schreiben teilte die steuerliche Vertretung mit, dass sie namens und im Auftrag der Bw. das Rechtsmittel gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide betreffend Kapitalertragsteuer für die Jahre 1997 bis 1999 erhebe. Die Begründung sowie der Antrag würden nachgereicht werden.

Die Abgabenbehörde erster Instanz forderte daraufhin die Bw. am 18. November 2003 schriftlich im Sinne des § 275 BAO auf, die inhaltlichen Mängel der Berufung bis zum 5. Dezember 2003 zu beheben.

Im Schreiben vom 5. Dezember 2003 dehnte die Bw. die Berufung unter Hinweis auf § 248 BAO auf die Körperschaftsteuerbescheide 1997, 1998 und 1999 vom 26. Juni 2003 aus und bezog sich in den Begründungsausführungen auf die Tz 28, 30, 32 und 33 des Betriebsprüfungsberichtes:

Tz 28: Die Lizenzvergabe sei noch nicht erfolgt, demnach könne die Anzahlung nicht ertragwirksam sein. Da diese Verbindlichkeit nicht verjährt sei, wäre die erfolgswirksame Auflösung durch die Betriebsprüfung rechtswidrig gewesen.

Tz 30: Frau K. habe der Bw. Gelder in Höhe von 2.457.498,00 S in Teilbeträgen zur Verfügung gestellt. Da es sich bei Frau K. um eine alte Freundin der Frau F.H. gehandelt hätte, sei lediglich ein mündlicher, unverzinslicher Darlehensvertrag in Brüssel abgeschlossen worden. Für Frau K. hätte dieser Betrag eine zusätzliche Altersversorgung dargestellt, den sie wieder zurückbezahlen würde. Da diese Verbindlichkeit nicht verjährt sei, wäre ihre erfolgswirksame Auflösung unzulässig gewesen.

Tz 32 und 33: Die Bw. hätte in BgasseX, eine Immobilie angemietet, die aus zwei Etagen bestehe. Laut Auskunft der Geschäftsführerin, Frau F.H., würde die erste Etage im Prüfungszeitraum als Büro, das Obergeschoß als Wohnung der Geschäftsführerin genutzt werden. Auf Grund dieser Aufteilung sei eine 50%ige geschäftliche Nutzung anzunehmen und daher von einer verdeckten Gewinnausschüttung von 50% auszugehen.

Die Bw. beantragte somit hinsichtlich der Körperschaftsteuer 1997 bis 1999 den Wohnungsaufwand im Ausmaß von 50% als Betriebsausgaben anzuerkennen, überdies die

bereits genannten Verbindlichkeiten und die erhaltenen Anzahlungen nicht ertragswirksam auszubuchen.

Bezüglich der Haftungs- und Abgabenbescheide 1997 bis 1999 erging das Ersuchen, die Kapitalertragsteuer auf Basis der 50%igen geschäftlichen Nutzung neu festzusetzen.

Das Finanzamt wies mit Berufungsvorentscheidung vom 16. Jänner 2004 die Berufung gegen die gegenständlichen Haftungs- und Abgabenbescheide als unbegründet ab und führte dazu im Wesentlichen aus, dass Feststellungen über die Art und die Höhe der verdeckten Ausschüttungen bei der Gewinnermittlung im Körperschaftsteuerverfahren gemacht worden seien. Da jedoch die am 5. Dezember 2003 eingebrachte Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide 1997 bis 1999 als verspätet zurückzuweisen sei, demnach die bezeichneten Bescheide in Rechtskraft erwachsen wären, könne eine geänderte Festsetzung der Kapitalertragsteuer nicht durchgeführt werden.

Mit gleichem Datum ergingen Bescheide über die Zurückweisung der Berufung gegen die Bescheide betreffend die Körperschaftsteuer 1997 bis 1999, in dem die Abgabenbehörde erster Instanz in den Begründungsausführungen darauf verwies, dass eine Rechtsmittelverlängerung in Bezug auf diese Bescheide mangels eines geeigneten rechtzeitigen Ansuchens nicht erfolgt sei. Der Betriebsprüfungsbericht, der die Begründung der besagten Körperschaftsteuerbescheide bildet, wurde am 3. Juli 2003 versendet, sodass er in weiterer Folge unter Berücksichtigung des Postlaufs am 8. Juli 2003 als zugestellt gelte. Die Fristverlängerungsansuchen der Bw. hätten sich lediglich auf die Haftungs- und Abgabenbescheide für die Kapitalertragsteuer 1997, 1998 und 1999 bezogen, weshalb die Berufung gegen die genannten Körperschaftsteuerbescheide verspätet gewesen sei. Außerdem gehe die Bezugnahme der Bw. auf die Bestimmung des § 248 BAO ins Leere, nach der dem Haftungspflichtigen innerhalb der Rechtsmittelfrist gegen den Haftungsbescheid ein eigenständiges Berufungsrecht gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch eingeräumt werde. Im gegenständlichen Fall sei jedoch kein Haftungsbescheid gemäß § 224 BAO ergangen, sodass keine offene Rechtsmittelfrist für eine Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide bestanden habe, weshalb diese als verspätet zurückzuweisen sei.

Im Vorlageantrag sowie in der Berufung gegen die in Rede stehenden Zurückweisungsbescheide des Finanzamtes hielt die Bw. ihr bereits dargelegtes Berufungsbegehren aufrecht und ergänzte, dass die zu beurteilenden Haftungs- und Abgabenbescheide betreffend die Kapitalertragsteuer aus den besagten Körperschaftsteuerbescheiden abgeleitet wären und von diesen abhängen würden. Demnach würde das Vorbringen betreffend die Körperschaftsteuer weiterhin beibehalten werden, zumal

die Ausdehnung der Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide auf Grund der Tatsache erfolgt sei, dass die Haftungsbescheide hinsichtlich der Kapitalertragsteuer auf Basis der in den Körperschaftsteuerbescheiden der Jahre 1997 bis 1999 enthaltenen Feststellungen zum Thema der verdeckten Ausschüttung erlassen worden seien. Zwischen diesen Bescheiden bestehe ein unmittelbarer Zusammenhang, weshalb es notwendig gewesen sei, im Rahmen dieses Berufungsverfahrens auch die Körperschaftsteuerbescheide zu bekämpfen. Da die Haftungsbescheide für die Kapitalertragsteuern der Streitjahre tatsächlich gemäß § 224 BAO ergangen wären, sei eine Berufung unter Hinweis auf § 248 BAO gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer rechtlich zulässig.

Am 5. Dezember 2005 gab die nunmehrige steuerliche Vertretung der Bw. schriftlich bekannt, dass sie den im Vorlageantrag und im Berufungsschreiben gestellten Antrag auf mündliche Senatsverhandlung zurückziehe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bw. bringt vor, dass die zu beurteilende Berufung gegen die Bescheide betreffend die Körperschaftsteuer zulässig sei, obgleich die von ihr eingereichten Fristverlängerungsansuchen sich lediglich auf die Haftungs- und Abgabenbescheide bezüglich Kapitalertragsteuer bezogen hatten. Dabei stützte sie sich auf einen zwischen diesen Bescheiden bestehenden unmittelbaren Zusammenhang, der im Rahmen dieses Berufungsverfahrens unter Hinweis auf §§ 224 und 248 BAO ermöglichen sollte, auch die Körperschaftsteuerbescheide anzufechten.

Diesem Einwand ist zunächst die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entgegenzuhalten, wonach der gegenüber einer abgabepflichtigen GmbH ergangene Körperschaftsteuerbescheid keinen Grundlagenbescheid für den ebenfalls gegenüber der Abgabepflichtigen ergangenen Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer bildet (vgl. VwGH 15.12.1999, 97/13/0188).

Weiters hat die Bw. im vorliegenden Fall lediglich einen Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer erhalten, sodass ihr der alleinige Hinweis in der Berufung auf § 248 BAO, kein Berufungsrecht gegen die bereits rechtskräftigen Körperschaftsteuerbescheide einräumt.

Nach der Bestimmung des § 248 BAO ist nämlich der mit Haftungsbescheid in Anspruch genommene Haftungspflichtige zur Berufung gegen den dem Haftungsbescheid zu Grunde liegenden Abgabenbescheid nur innerhalb ein und derselben Abgabenart befugt. Ist hingegen, wie im vorliegenden Fall, infolge einer verdeckten Gewinnausschüttung sowohl ein Körperschaftsteuerbescheid als auch ein die Haftung für Kapitalertragsteuer geltend machender Haftungsbescheid erlassen worden, so ist der bereits in Rechtskraft erwachsene Körperschaftsteuerbescheid, da er kein Grundlagenbescheid für den Haftungsbescheid

betreffend Kapitalertragsteuer ist, nicht innerhalb der noch offenen Rechtsmittelfrist für den Haftungsbescheid betreffend die Kapitalertragsteuer anfechtbar.

Feststeht, dass die Bw. die gegenständlichen Fristverlängerungsansuchen nicht auf die Bescheide betreffend die Körperschaftsteuer vom 26. Juni 2003 gerichtet und diese somit nicht rechtzeitig innerhalb der in § 245 BAO geforderten Berufungsfrist angefochten hat, weshalb sie in Rechtskraft erwachsen sind. Die Berufung gegen die Zurückweisungsbescheide des Finanzamtes war daher im Zusammenhang mit den oben dargelegten Ausführungen als unbegründet abzuweisen.

Das Berufungsvorbringen, die Kapitalertragsteuer sei auf Basis der 50%igen geschäftlichen Nutzung neu festzusetzen, richtet sich gegen die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung im Ausmaß von 75 % der eingangs dargestellten Aufwendungen, die auch zur gegenständlichen Vorschreibung an Kapitalertragsteuer führte.

Dazu ist dem von der Betriebsprüfung festgestellten Sachverhalt zu entnehmen, dass der Prüferin am 22. August 2002 in Anwesenheit von Frau F.H. wohl die Besichtigung der von der Bw. in Ggasse, betrieblich genutzten Räumlichkeiten, hingegen nicht der von der Bw. angemieteten Immobilie in BgasseX , ermöglicht worden war. Dies führte letztlich dazu, dass die Prüferin auf Basis der Angaben von Frau F.H., nach denen ca. 25% der Gesamtwohnungsfläche für betriebliche Zwecke, nämlich für Korrespondenzen genutzt worden waren, eine 75%ige Privatnutzung der Wohnung festhielt.

Vor diesem Hintergrund berechtigen die nunmehrigen, ohne geeignete Belege untermauerten Ausführungen in der Berufung nicht zur Annahme einer niedrigeren als der von Frau F.H. während des gegenständlichen Prüfungsverfahrens bekannt gegebenen 75%igen Privatnutzung der besagten Wohnung. Dies auch aus der Sicht, dass es sich beim Nachweis der tatsächlichen betrieblichen Nutzung einer Wohnung um die Aufklärung von Umständen handelt, denen die Bw. näher stand als die Abgabenbehörde und das Ausmaß einer solchen betriebliche Nutzung nur unter Mithilfe der Bw. feststellbar ist (vgl. VwGH 12.6.1990, 89/14/0173).

Es war demnach dem Berufsbegehren nicht zu entsprechen und das Rechtsmittel gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide betreffend Kapitalertragsteuer für die Jahre 1997 bis 1999 gemäß § 289 Abs. 2 BAO als unbegründend abzuweisen.

Wien, am 13. Dezember 2005