

# TE Vwgh Erkenntnis 2002/9/25 98/13/0155

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 25.09.2002

## Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

EStG 1988 §4 Abs1;

EStG 1988 §4 Abs4;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Hargassner, Mag. Heinzl, Dr. Fuchs und Dr. Büsser als Richter, im Beisein der Schriftführerin MMag. Sellner, über die Beschwerde der K GmbH (ehemals W GmbH als Rechtsnachfolgerin der K Beratungs GmbH; nun wieder umbenannt in K Beratungs GmbH) in Wien, vertreten durch Dr. Werner Masser, Dr. Ernst Grossmann, Dr. Eduard Klingsbigl, Dr. Robert Lirsch und Mag. Florian Masser, Rechtsanwälte in 1010 Wien, Singerstraße 27, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat IIIa) vom 5. Juni 1998, Zl. GA 11-93/2284/02, betreffend u.a. Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaft- und Gewerbesteuer 1990 sowie Körperschaft- und Gewerbesteuer 1990, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 332,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Die Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin (in der Folge K. GmbH) reichte für das Jahr 1990 unter Anchluss eines Rechnungsabschlusses zum 31. Dezember 1990 u.a. eine Körperschaft- und Gewerbesteuererklärung für 1990 ein. Unter den Passiva dieses Rechnungsabschlusses wurden unter "sonstige Rückstellungen" eine "Rückstellung für Umsatzbeteiligungen" im Ausmaß von S 474.655,24 und unter der Aufwandposition "Fremdleistungen" Honorare im Ausmaß von insgesamt rund S 1 Mio sowie Umsatzbeteiligungen im Ausmaß von insgesamt S 474.655,24 der mit 62 % (Mag. S.) und je 24 % (Mag. E. und Walther H.) an der Gesellschaft beteiligten drei Gesellschafter ausgewiesen.

Das Finanzamt veranlagte die K. GmbH erklärungsgemäß zur Körperschaft- und Gewerbesteuer 1990, ersuchte jedoch, die Honorarnote und Dienstverträge der Gesellschafter vorzulegen. Die K. GmbH legte mit Schriftsatz vom 16. März 1992 die Honorarnoten vor und gab hinsichtlich der Dienstverträge bekannt, es seien nur mündliche

Vereinbarungen getroffen worden. Über weiteren Vorhalt gab die K. GmbH die Berechnungsgrundlagen der Umsatzbeteiligungen (10 % Beteiligung am Umsatz aus Sponsoring, 20 % Beteiligung am Umsatz aus Verkäufen) und die im Jahr 1991 gelegenen Auszahlungszeitpunkte bekannt.

In der Folge erließ das Finanzamt Wiederaufnahme- und neue Sachbescheide bezüglich Körperschaft- und Gewerbesteuer 1990. Begründend wurde ausgeführt, dass die Gewährung einer Umsatzbeteiligung an "die Geschäftsführer (Gesellschafter)" nach dem Bilanzstichtag gegen das steuerliche Rückwirkungsverbot verstöße und daher - da außerhalb eines offenen Gewinnverteilungsbeschlusses beschlossen - eine verdeckte Gewinnausschüttung darstelle. Eine periodengerechte Abgrenzung sei hiebei nicht erfolgt, da der konstitutive Akt, nämlich die Gewährung der Umsatzbeteiligung, nicht im Jahr 1990, sondern erst 1991 gesetzt worden sei. Wie der Vorhaltsbeantwortung vom 16. März 1992 zu entnehmen sei, seien bis zu diesem Zeitpunkt keine schriftlichen Verträge errichtet gewesen. Es liege daher keine klare, rechtzeitig geschlossene Vereinbarung über die Gewährung einer Umsatzbeteiligung, vor. Die Gewerbesteuerrückstellung sei mit S 80.000,-- dem geänderten Betriebsergebnis angepasst worden. Der obgenannte Sachverhalt sei mit Schreiben vom 16. März 1992 bekannt gegeben worden. Auf Grund dieser "neuen" Tatsache sei die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO erfolgt.

Die K. GmbH er hob gegen diese Bescheide Berufung. Weder der Körperschaftsteuerbescheid 1990 noch der Gewerbesteuerbescheid 1990 sei durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbei geführt oder sonst wie erschlichen worden. Es seien die Bescheide weder von Vorfragen abhängig gewesen, noch seien Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden seien. Die "Tatsache der Umsatzbeteiligung sei im Jahresabschluss 1990 enthalten". Die Behauptung des Finanzamtes, es sei keine klare, rechtzeitig beschlossene Vereinbarung über die Gewährung einer Umsatzbeteiligung vorgelegen, entspreche nicht den Tatsachen. Zwischen den Geschäftsführern bzw. Gesellschaftern sei klar und eindeutig vereinbart worden, dass eine umsatzabhängige Vergütung zur Anwendung kommen solle. Diese Vereinbarung sei nicht schriftlich erfolgt, da ein Zwang zur Schriftform nicht gegeben sei und die Gesellschafter sich über den Inhalt der Vereinbarung völlig im Klaren gewesen seien. Die Vereinbarung sei auch nicht nachträglich erfolgt, sondern zu Beginn der Geschäftstätigkeit, wobei Umsatzabhängigkeit, wie bereits im Schriftsatz vom 16. März 1992 ausgeführt, vereinbart worden sei, da zu Beginn der Geschäftstätigkeit die Entwicklung der Gesellschaft nicht absehbar gewesen sei und eine fixe Vergütung wirtschaftlich nicht sinnvoll gewesen wäre. Es liege andererseits in der Natur der Sache, dass eine umsatzabhängige Vergütung erst dann berechnet werden könne, wenn der Gesamtumsatz des betreffenden Jahres bekannt sei. Richtigerweise sei zur periodengerechten Abgrenzung die dem Jahr 1990 zuzurechnende umsatzabhängige Vergütung rückgestellt worden. Ergänzend werde noch darauf hingewiesen, dass die umsatzabhängige Vergütung zur Abgeltung der geleisteten Tätigkeit gewährt worden sei. Der Betriebsausgabencharakter sei daher eindeutig gegeben, dessen Anerkennung werde beantragt.

Nach Erlassung einer abweisenden Berufungsvorentscheidung durch das Finanzamt stellte die K. GmbH einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. In Ergänzung dieses Antrages wies die K. GmbH mit Eingabe vom 9. November 1993 darauf hin, dass es zwar keine gesonderten Vereinbarungen über die Umsatzbeteiligung gebe, dieses Thema jedoch in zwei Gesellschafterversammlungen vom 27. Juli 1990 sowie vom 28. August 1990 behandelt worden sei. Nach dem der Eingabe in Kopie angeschlossenen Protokoll der als "Jahreshauptversammlung" bezeichneten Versammlung vom 27. Juli 1990 wird unter "Punkt 2 Gesellschafterhonorare" angeführt:

"Da sich der Jahresgewinn im Detail erst am Jahresende abschätzen lässt, steht es dem Geschäftsführer frei, die monatlichen Honorarvorschüsse, die mit ÖS 70.000,-- (somit ÖS 840.000,--/Jahr) begrenzt sind, niederer anzusetzen und so der aktuellen Finanzlage entsprechend agieren zu können. Die arbeitenden Gesellschafter haben jedoch das Recht, vor der Zuweisung zum Gewinn, nach Festsetzung der Rücklagen bzw. Rückstellungen, eine Umsatzbeteiligung zu erhalten, die je nach dem Geschäftserfolg der einzelnen Profitcenters vom Geschäftsführer festgelegt wird. Der Gesamtbetrag aus Honoraren und Umsatzbeteiligung darf nicht höher als ÖS 840.000,--/Jahr sein. Alle darüber hinausgehenden Erträge werden dem Gewinn zugeführt."

In dem der Eingabe ebenfalls in Kopie angeschlossenen Protokoll eines Gesellschafterbeschlusses wird ausgeführt, dass die Gesellschafter in ihrer Sitzung vom 28. August 1990 u.a. Folgendes einstimmig beschlossen hätten:

"1. Organisation: Die innere Organisation der GmbH erfolgt in zwei Profitcentern. Die Bereiche sind:

-  
Sponsoring/Beratung, zuständig Ursula E.

-  
Museum/Handel, zuständig Franz S. und Walther H.

...

3. Geschäftsführungshonorar:

Da im Sponsoringbereich noch keine Einnahmen vorhanden sind, wird als Basisgehalt die Regelung im Profit-Center Museum herangezogen, die wie folgt lautet: Der Geschäftsführer erhält zum Basisgehalt, welches für beide Partner gleich ist, einen Zuschlag von 25 %. Der Anteil des Profit-Centers Sponsoring an diesem Zuschlag wird bis zur Erreichung der Hälfte des Zuschlages durch Zahlung von 12,5 % des im Profit-Center Sponsoring ausgezahlten Honorars aufgebracht.

Ein derartiger Zuschlag von 25 % wird nur bis zu einem Basisgehalt von ÖS 50.000,-- berechnet. Darüber hinaus gilt im Profit-Center Museum Gleichbehandlung. Die 12,5 % Anteil des Profit-Centers Sponsoring gelten ebenfalls bis zu diesem Betrag.

4. Honorare:

Die Honorare der einzelnen Mitarbeiter sind vom Geschäftserfolg des jeweiligen Profit-Centers abhängig. Es wird festgehalten, dass Mitarbeiter eines Profit-Centers auch Honorare für die Durchführung von Projekten, die dem anderen Profit-Center zuzuordnen sind, erhalten (siehe Punkt 7).

...

9. Zusammenfassung:

Die Gesellschafter sind einig, dass diese Regelung zu einer effizienten Organisation beiträgt. Die Gesellschafter stellen hiemit ausdrücklich fest, dass diese Organisationsänderung den Grundsatz der Gleichbehandlung nicht berührt."

Da bisher, so in der Eingabe vom 9. November 1993 weiter, die Frage immer nur nach gesonderten Vereinbarungen gestellt worden sei, habe man die in den Protokollen festgehaltenen Vereinbarungen nicht als solche gewertet. Zur Untermauerung der von den Gesellschaftern mündlich getroffenen Vereinbarungen hinsichtlich der Umsatzbeteiligung seien aber nach Ansicht der K. GmbH die in den Gesellschafterversammlungen gefassten Beschlüsse durchaus geeignet.

In der Folge teilte die belangte Behörde der K. GmbH mit, dass nach den auch dem Unternehmen bekannten Erhebungen für die Stempelmarken auf den vorgelegten Gesellschafterbeschlüssen vom 27. Juli 1990 bzw. 28. August 1990 keine Buchungen zu finden gewesen seien. Es sei daher nach Ansicht der belangten Behörde nicht auszuschließen, dass die Gesellschafterbeschlüsse erst nachträglich gefasst worden seien. Darauf erwiderte die K. GmbH, es sei ihrer Ansicht nach unzulässig, auf Grund der allfälligen Nichtverbuchung von Stempelmarken eine erst nachträgliche Fassung von Gesellschafterbeschlüssen zu vermuten. Wenn beispielsweise - wie es die Praxis leider oft zeige - kleinere Ausgaben direkt vom Gesellschafter getragen würden, ohne dass der Beleg an die Buchhaltung weiter gegeben werde, erfolge auch keine diesbezügliche Erfassung und Verbuchung.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung ab.

Zur Aberkennung der Rückstellung für Umsatzbeteiligungen führte die belangte Behörde im Wesentlichen aus, die K. GmbH habe erst mit Eingabe vom 11. November 1993 (Anmerkung: Eingangsdatum, datiert ist die Eingabe wie oben dargestellt mit 9. November 1993) Unterlagen vorgelegt, in welchen auf die Umsatzbeteiligung Bezug genommen worden sei, während sie bis dahin immer ausgeführt habe, dass lediglich mündliche Vereinbarungen getroffen worden seien, zumal ein Zwang zur Schriftform nicht bestanden habe. Die belangte Behörde schloss aus diesem Umstand in Verbindung mit dem Umstand, dass in der Buchhaltung des Jahres 1990 keine Buchungen für die auf den angesprochenen Gesellschafterbeschlüssen angebrachten Stempelmarken enthalten gewesen seien, dass die entsprechenden Gesellschafterbeschlüsse erst nachträglich gefasst worden seien. Zu dem Umstand der fehlenden Verbuchung von Stempelmarken habe sich die K. GmbH lediglich in einer recht allgemeinen Art geäußert. "Fragwürdig erscheint" auch, dass in dem mit 27. Juli 1990 datierten Protokoll die Umsatzbeteiligung nach dem Geschäftserfolg der

einzelnen Profitcenter festgelegt worden sei, obwohl die Organisation in zwei Profitcenter erst am 28. August 1990 beschlossen worden sei. Die Erläuterungen der K. GmbH über die Berechnungsgrundlagen (der Umsatzbeteiligungen) erscheine insgesamt vage und es sei insbesondere auch auf das von der K. GmbH geäußerte Argument hinzuweisen, dass die Vereinbarungen bezüglich der Entgelte im Hinblick auf die bei der Gründung der Gesellschaft nicht absehbare Geschäftsentwicklung bloß mündlich getroffen worden seien. Dies heiße wohl nichts anderes, als dass man durch einen gleich bei Beginn der Geschäftstätigkeit abgeschlossenen schriftlichen Vertrag angesichts der geschäftlichen Unsicherheiten wohl "zu strikt gebunden" gewesen wäre, während eine bloße mündliche Vereinbarung mehr Flexibilität bei der anschließenden Gewährung von Umsatzbeteiligungen geboten hätte. Gerade dieser Umstand bestätige, dass bei Beginn der Geschäftstätigkeit im Einvernehmen der beteiligten Personen noch keine eindeutige und klare Vereinbarung über die Umsatzbeteiligung bestanden habe.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen erhobene Beschwerde erwogen:

Gegen die Wiederaufnahme der Verfahren verfügenden Absprüche des angefochtenen Bescheides bringt die Beschwerde nichts vor; diese Absprüche sind auch von den Beschwerdepunkten nicht erfasst.

Die Beschwerdeführerin bringt u.a. gestützt auf das hg. Erkenntnis vom 20. November 1989, 89/14/0141, vor, dass dem Geschäftsführer einer GmbH für seine Geschäftsführungstätigkeit auch ohne Vorliegen einer Vereinbarung, also schon kraft Gesetzes, eine angemessene Entlohnung gebühre. Es seien daher auf keinen der "vorliegenden Verträge" die strengen Formalerfordernisse, wie sie für Verträge zwischen nahen Angehörigen entwickelt worden seien, anzuwenden.

Mit diesem Vorbringen zeigt die Beschwerdeführerin auch vor dem Hintergrund der in der Beschwerde zitierten Judikatur eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides hinsichtlich der Verweigerung der Anerkennung der Dotierung der Rückstellung für Gewinnbeteiligungen schon insoweit nicht auf, als die Rückstellung für Gewinnbeteiligungen der nicht als Geschäftsführer fungierenden beiden Gesellschafter Mag. E. und Walther H. gebildet wurde. Aber auch hinsichtlich des Gesellschaftergeschäftsführers wurde die Beschwerdeführerin in dem laut dem Beschwerdepunkt formulierten Recht auf gesetzeskonforme Bemessung der Körperschaft- und Gewerbesteuer nicht verletzt: Bei der Verbindlichkeitsrückstellung handelt es sich um ein Gewinnkorrektivum, welches steuerrechtlich in der Höhe anerkannt wird, in der der Erfolg des betreffenden Wirtschaftsjahres voraussichtlich mit künftigen Ausgaben belastet wird. Voraussetzung einer steuerrechtlich anzuerkennenden Rückstellung ist stets, dass ein die Vergangenheit betreffender Aufwand bestimmter Art ernsthaft droht. Die wirtschaftliche Verursachung muss im Abschlussjahr gelegen sein (vgl. das hg. Erkenntnis vom 27. November 2001, 2001/14/0081).

Ausgehend von dem von der belangten Behörde in freier Beweiswürdigung als erwiesen angenommenen und von der Beschwerdeführerin vor dem Verwaltungsgerichtshof nicht in Abrede gestellten Sachverhalt, dass vor dem 31. Dezember 1990 eine Umsatzbeteiligung nicht vereinbart war, bietet sich im Beschwerdefall kein Anhaltspunkt für die Annahme, dass im Jahr 1990 ein Aufwand für Umsatzbeteiligungen ernsthaft gedroht hätte. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass dem Geschäftsführer kraft Gesetzes eine angemessene Entlohnung gebührt. Der Geschäftsführer legte für seine Tätigkeit jeweils Honorarnoten, wobei von der Beschwerdeführerin im Verfahren nicht aufgezeigt wurde, dass der Geschäftsführer - im Jahr 1990 - hätte erkennen lassen, dass mit den von ihm gelegten Honorarnoten seine Tätigkeit noch nicht angemessen entlohnt worden wäre und allenfalls mit einer zur Dotierung einer Rückstellung berechtigenden Nachforderung aus welchem Titel immer zu rechnen sei.

Die Beschwerderüge, die Beschwerdeführerin sei durch den angefochtenen Bescheid in ihrem subjektiven Recht, die an ihre Gesellschafter ausbezahlten Umsatzbeteiligungen als Betriebsausgaben geltend zu machen, verletzt worden, ist schon deshalb verfehlt, weil die Auszahlungen unbestritten im Jahr 1991 erfolgten. Eine Rechtsverletzung durch den über das Jahr 1990 absprechenden angefochtenen Bescheid kann daher nicht vorliegen.

Zum Beschwerdevorbringen, die "Entscheidung, dass eine den Gesellschaftern gewährte Umsatzbeteiligung als verdeckte Gewinnausschüttung anzusehen" sei, sei weder nach objektiven Kriterien noch nach subjektiven Gesichtspunkten der Gesellschafter gerechtfertigt, ist Folgendes zu sagen: In einem von der Beschwerde nicht umfassten Teil der Erwägungen des angefochtenen Bescheides (weshalb die angefochtenen Bescheide zu Gunsten der Beschwerdeführerin anzändern seien) wird insofern eine verdeckte Ausschüttung erwähnt, als "die verdeckte Gewinnausschüttung, wie ausgeführt, S 474.655,-- beträgt". Dazu ist zwar darauf hinzuweisen, dass die belangte Behörde eine tragfähige Begründung unterlässt, weshalb ihrer Ansicht nach die Voraussetzungen für die Beurteilung

des Sachverhaltes als verdeckte Ausschüttung erfüllt sind, zumal im Streitjahr weder eine entsprechende Zahlung, nach dem als erwiesen angenommenen Sachverhalt aber auch keine Zusage einer Umsatzbeteiligung erfolgte. Eine Verletzung der Beschwerdeführerin in subjektiven Rechten erfolgte aber mangels einer über die - wie ausgeführt nicht zu beanstandende - Verweigerung der Anerkennung der Dotierung der Rückstellung hinausgehenden Auswirkung einer allfälligen verdeckten Ausschüttung auf die Besteuerungsgrundlagen hinsichtlich Körperschaft- und Gewerbesteuer 1990 nicht.

Die Beschwerde erweist sich daher als unbegründet, weshalb sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen war.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 501/2001.

Wien, am 25. September 2002

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2002:1998130155.X00

**Im RIS seit**

23.12.2002

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.  
[www.jusline.at](http://www.jusline.at)