

# TE Vwgh Erkenntnis 1990/6/12 90/14/0054

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 12.06.1990

## **Index**

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

40/01 Verwaltungsverfahren;

## **Norm**

AVG §10 Abs1;

BAO §119 Abs1;

BAO §21 Abs1;

BAO §22 Abs1;

BAO §22 Abs2;

BAO §23 Abs1;

BAO §24 Abs1;

BAO §284;

BAO §83 Abs1;

EStG 1972 §27 Abs2 Z1;

EStG 1972 §4 Abs4;

KStG 1966 §8 Abs1;

## **Beachte**

Besprechung in:ÖStBG 1991, 48;

## **Betreff**

X GesmbH gegen Finanzlandesdirektion für Salzburg (Berufungssenat II) vom 16. Februar 1989, Zl. 86-GA4BK-DK/88, betreffend Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer für 1983 und 1984:

## **Spruch**

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 2.760,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## **Begründung**

Mit dem vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheid wurden im Instanzenzug im Zusammenhang mit der Festsetzung der Körperschaft- und Gewerbesteuer für die Streitjahre:

1. Rückstellungen für Architektenhonorare nur in der Höhe anerkannt, in der einem gesellschaftsfremden Architekten Honorare für eine vergleichbare Leistung bezahlt würden (12 % der tatsächlichen Baukosten);
2. Aufwendungen für Grundkosten (Fläche 9.290 m<sup>2</sup>) nur hinsichtlich einer Teilfläche (1.855 m<sup>2</sup>) und
3. verlorener Bauaufwand (Planungskosten) infolge Außerkrafttretens der Baubewilligung für ein bestimmtes Projekt überhaupt nicht als Betriebsausgaben berücksichtigt.

Zu 1.: Die Mehrheitsgesellschafterin (95 %) der beschwerdeführenden GmbH (in der Folge: Beschwerdeführerin) sei eine GmbH mit Sitz in der BRD, deren Mehrheitsgesellschafterin wieder die Schwester des erwähnten Architekten sei. Dieser habe die Mehrheit der Geschäftsanteile dieser GmbH (76 %) 1965 von seiner Schwester gegen jenen Betrag aufschiebend bedingt erworben, den er dieser Schwester zur Anschaffung der Geschäftsanteile unverzinslich geliehen hatte. Die aufschiebende Bedingung bestünde im Ableben des Architekten oder vor diesem Zeitpunkt in der jederzeit zulässigen einseitigen Erklärung des Architekten, den Kaufvertrag in Kraft zu setzen. Einem gesellschaftsfremden Architekten hätte die Beschwerdeführerin ein Honorar von 35 % der vom Architekten geschätzten Baukosten nicht zugestanden. Obwohl die Bauten in den Streitjahren längst fertiggestellt gewesen seien, sei (damals) noch keine Schlußabrechnung des Architektenhonorars auf Grund der tatsächlichen Baukosten erfolgt, die wesentlich niedriger gewesen seien, als die der Rückstellungsberechnung zugrunde gelegten geschätzten Baukosten. Ausgehend von den tatsächlichen Baukosten betrügen von diesen die zurückgestellten Honorare sogar bei einem Bau 40,5 %, bei dem anderen 67,4 %.

Zu 2.: Verkauft sei nur die Teilfläche von 1.855 m<sup>2</sup> worden. Die übrige Fläche stehe noch im Eigentum der Beschwerdeführerin. Auch eine Dienstbarkeit sei an dieser Fläche weder verkauft noch verschenkt worden. Die bloß tatsächliche Duldung der Verwendung dieser Fläche als PKW-Abstellplatz durch Wohnungseigentümer lasse das uneingeschränkte Eigentum der Beschwerdeführerin unberührt. Hinsichtlich dieser Teilfläche liege daher kein durch den Betrieb der Beschwerdeführerin veranlaßter Aufwand vor, der als Betriebsausgabe für die Streitjahre anzuerkennen wäre.

Zu 3.: Die Baubewilligung sei wegen Fristablauf erst 1987 außer Kraft getreten. Die Planungskosten könnten daher erst 1987 als verlorener Bauaufwand abgesetzt werden. Nachdem das Jahr 1982 bereits seinerzeit geprüft worden war und keine Wiederaufnahme des Verfahrens für dieses Jahr erfolgt sei, wäre die Eröffnungsbilanz zum 1. Jänner 1983 entsprechend zu berichtigen. Allerdings wäre ein gleich hoher Betrag als Baukosten unter die Aktiva aufzunehmen, sodaß sich per Saldo im Prüfungszeitraum weder das Betriebsvermögen noch der Gewinn ändere.

Die Beschwerdeführerin erachtet sich durch diesen Bescheid in ihrem Recht darauf verletzt, daß bei Bemessung der Körperschaft- und Gewerbesteuer für die Streitjahre die Architektenhonorarrückstellung nicht wie beschrieben teilweise aufgelöst werde, eine Honorarrückstellung für Planungskosten hinsichtlich des durch Erlöschen der Baubewilligung obsolet gewordenen Bauvorhaben ebenso berücksichtigt werde wie der Aufwand an Grundkosten für eine weitere Teilfläche von

1.270 m<sup>2</sup>. Sie behauptet Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften, sowie inhaltliche Rechtswidrigkeit und beantragt deshalb die Aufhebung des angefochtenen Bescheides.

Die belangte Behörde hat die Akten des Verwaltungsverfahrens vorgelegt und in ihrer Gegenschrift die Abweisung der Beschwerde beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1. Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von

Verfahrensvorschriften:

Eine solche erblickt die Beschwerdeführerin in der Ablehnung ihres Antrages auf Vertagung der mündlichen Berufungsverhandlung wegen Erkrankung ihrer Geschäftsführerin. Deren Teilnahme sowie die Teilnahme des Steuerberaters der deutschen Mehrheitsgesellschafterin wäre notwendig gewesen, weil der österreichische Steuerberater der Beschwerdeführerin über die Rechtsbeziehungen einzelner Personen zu einer in Deutschland etablierten Gesellschaft nicht informiert habe sein können.

Abgesehen davon, daß aus den Verwaltungsakten zwar eine ärztliche Bestätigung über die Erkrankung der Geschäftsführerin, jedoch kein Vertagungsgesuch der Beschwerdeführerin ersichtlich ist, war die Beschwerdeführerin

in der mündlichen Berufungsverhandlung durch einen Rechtsanwalt und zwei Steuerberater vertreten. Es sind keine Umstände erkennbar, aus denen die für die Beschwerdeführerin in der mündlichen Berufungsverhandlung intervenierenden Vertreter von ihrem Auftraggeber nicht zeitgerecht und umfassend über alle wesentlichen Fragen, darunter auch "über Rechtsbeziehungen einzelner Personen zu einer in Deutschland etablierten Gesellschaft" hätten informiert werden können. Die Partei trifft die Pflicht, ihre Vertreter zeitgerecht ausreichend zu informieren. Eine Behauptung, daß eine solche Information infolge Erkrankung der Geschäftsführerin nicht möglich gewesen wäre, wurde nicht aufgestellt. Die mündliche Berufungsverhandlung fand am 16. Februar 1989 statt. Die mit 13. Februar 1989 datierte ärztliche Bescheinigung lautet dahin, daß die Patientin wegen einer Verschlechterung ihres Gesundheitszustandes "in dieser Woche nicht belastungsfähig und nicht reisefähig" sei. Auch aus ihr läßt sich daher nicht entnehmen, daß die Geschäftsführerin der Beschwerdeführerin seit Bekanntgabe des Verhandlungstermines zu einer vollständigen und ausreichenden Information der steuerlichen Vertreter der Gesellschaft nicht in der Lage gewesen wäre. In der Verhandlung überraschend aufgetauchte Fragen sind weder der Aktenlage noch dem Beschwerdevorbringen zu entnehmen.

Schon aus diesem Grund liegt die behauptete Rechtswidrigkeit nicht vor.

Es fehlt ihr aber auch am Nachweis der Wesentlichkeit eines allfälligen Verfahrensmangels. Die im betreffenden Zusammenhang als unrichtig gerügten Feststellungen (keine endgültige Schlußrechnung, Legung von bis zu sieben verschiedenen Honorarabrechnungen des Architekten) betreffen keine entscheidungswesentlichen Fragen. Relevant ist nämlich nur, ob die Behörde im Hinblick auf ein Naheverhältnis zwischen Beschwerdeführerin und Architekt unter Anstellung eines Fremdvergleiches überhöhten Honorarrückstellungen die steuerliche Anerkennung versagen durfte. Hiezu reichten die übrigen Tatsachenfeststellungen.

Die Beschwerdeführerin beruft sich zu diesem Beschwerdegrund auf Bestimmungen der ZPO und des AVG. Sie ist darauf hinzuweisen, daß die belangte Behörde diese Verfahrensvorschriften nicht anzuwenden hatte, sondern die der Bundesabgabenordnung.

## 2. Rechtswidrigkeit des Inhaltes:

Die Beschwerdeführerin wirft dem angefochtenen Bescheid auch zu Unrecht inhaltliche Rechtswidrigkeit vor:

### 2.1. Architektenhonorare

Ob die belangte Behörde den Architekten auf Grund des erwähnten Kaufvertrages mit seiner Schwester zu Recht als Treugeber (wirtschaftlicher Eigentümer) hinsichtlich der Mehrheitsanteile an der Mehrheitsgesellschafterin der Beschwerdeführerin betrachtet hat, ist für die Anwendbarkeit der Grundsätze zur Beurteilung von Rechtsverhältnissen zwischen nahen Angehörigen und damit eines Fremdvergleiches zur Prüfung der Angemessenheit der Rückstellungen der Architektenhonorare nicht ausschlaggebend. Maßgeblich ist lediglich, ob im Hinblick auf den bedingten Kaufvertrag hinsichtlich der Geschäftsanteile und im Hinblick auf das Verwandtschaftsverhältnis des Architekten zur Mehrheitseigentümerin und Verkäuferin der genannten Geschäftsanteile die Beziehungen zwischen dem Architekten und der Beschwerdeführerin als so nahe anzusehen sind, daß es gerechtfertigt ist, diesem Verhältnis mit den gleichen Vorbehalten zu begegnen, die bei der steuerlichen Beurteilung von Rechtsverhältnissen zwischen nahen Angehörigen angebracht sind. Hievon ist die belangte Behörde jedenfalls zu Recht ausgegangen. Der Kaufvertrag wird, wenn der Architekt nicht bis dahin von seinem Gestaltungsrecht Gebrauch gemacht hat, jedenfalls mit dessen Tod rechtswirksam. Daran änderte auch die Anwendbarkeit deutschen Rechtes auf die Rechtsbeziehungen zwischen dem Architekten und seiner Schwester nichts. Die Beschwerdeführerin behauptete auch nicht, daß selbst unter Anwendung deutschen Rechtes der Architekt nicht berechtigt wäre, sein vertragliches Gestaltungsrecht jederzeit auszuüben und daß die Geschäftsanteile damit ihm, jedenfalls aber spätestens seinem Nachlaß zuwachsen würden. Es steht daher im Belieben des betreffenden Architekten, sich solcherart jederzeit Erfolg oder Mißerfolg der Beschwerdeführerin im Umfang des Mehrheitsanteiles der an der Beschwerdeführerin überwiegend beteiligten deutschen GmbH zuzuweisen. Selbst wenn man diese Umstände noch nicht als ausreichend ansehen wollte, ihn bereits bei Auftragerteilung durch die Beschwerdeführerin als wirtschaftlichen Eigentümer der erwähnten Geschäftsanteile anzusehen, bringen sie ihn im Zusammenhang mit der Tatsache, daß die Verkäuferin der Geschäftsanteile seine Schwester ist, zur Beschwerdeführerin in eine so nahe Beziehung, daß es von der belangten Behörde richtig war, das Verhältnis zwischen dem Architekten und der Beschwerdeführerin durch Fremdvergleich einer Prüfung auf Angemessenheit zu unterziehen.

Daß die gebildete Rückstellung für die Honorare des Architekten diesem Fremdvergleich nicht standhält, wird in der Beschwerde nicht widerlegt. Die belangte Behörde ist zu Recht davon ausgegangen, daß zwischen Fremden der Bauherr einem Architekten einen Auftrag nicht erteilt hätte, nach dessen Inhalt das Architektenhonorar in einem derartigen Mißverhältnis zu den Baukosten gestanden wäre, wie es die belangte Behörde vom Beschwerdeführer unwidersprochen festgestellt hat. Die Beschwerdeführerin bemängelt, daß die belangte Behörde dieser Angemessenheitsprüfung des Planungsauftrages die österreichische Gebührenordnung für Architekten zugrunde gelegt hat. Sie hat jedoch, obwohl ihr das Problem seit der abgabenbehördlichen Prüfung bekannt war, nie den Versuch unternommen, den Nachweis zu erbringen oder auch nur glaubhaft zu machen, daß etwa deutsches Gebührenrecht für Architekten zu einem für die Beschwerdeführerin günstigeren Fremdvergleich berechtigt hätte. Ein konkreter Nachweis hiefür wird auch in der Beschwerde nicht erbracht. Er wäre im Hinblick auf die Verletzung der Mitwirkungspflicht durch die Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren in diesem Zusammenhang auch nicht mehr zu beachten. Da die Beschwerdeführerin ihren Sitz in Österreich hat und das Projekt in Österreich verwirklicht werden sollte, ist es aber auch nicht zu beanstanden, wenn die belangte Behörde davon ausgegangen ist, daß sich zwischen Fremden der Bauherr bei seiner Auftragerteilung an den Architekten selbst dann an der österreichischen Gebührenordnung für Architekten orientiert hätte, wenn der Architekt Ausländer ist und seine Planungstätigkeit im Ausland entfaltet hätte, es sei denn, das Planungsziel wäre nur durch einen ausländischen Architekten zu erreichen gewesen. Daß die belangte Behörde den letztgenannten Fall nicht annahm, ist auf Grund der vorliegenden Ermittlungsergebnisse nicht zu beanstanden, wollte man selbst mit der Beschwerdeführerin in Rechnung stellen, daß der genannte Architekt "als Bahnbrecher der Bauform des Wohnhügels" gelte.

Was die Besonderheit der Bauausführung anlangt, so hat die belangte Behörde diesem Umstand durch einen (um mehr als ein Drittel erhöhten) Gebührensatz von 12 % Rechnung getragen. Die Unrichtigkeit dieser Schätzung anhand in- oder ausländischer Richtlinien für Architektenhonorare nachzuweisen, hat die Beschwerdeführerin vor den Angabenbehörden nicht versucht.

Der Vorwurf, die Schätzung hätte nicht durch den "Steuerprüfer" erfolgen dürfen, geht ins Leere, weil das Prüfungsorgan der Angemessenheitsprüfung den Tarif der Gebührenordnung zugrundelegte, die Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren eine unrichtige Anwendung dieser Gebührenordnung nicht behauptete und die belangte Behörde ihrerseits eine unrichtige Anwendung der Gebührenordnung nicht feststellen konnte.

Die Verantwortlichkeit des Geschäftsführers einer GmbH ändert nichts an der oben erwähnten Nahebeziehung des Architekten zur Beschwerdeführerin.

Ob die deutschen Steuerbehörden vom Architekten die Versteuerung der von der Beschwerdeführerin rückgestellten Honorare begehrten, ist für die Überprüfung der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheides ohne Bedeutung.

Es ist darauf hinzuweisen, daß der Empfänger einer verdeckten Gewinnausschüttung nicht notwendig Gesellschafter des ausschüttenden Unternehmens sein oder unmittelbar darauf Einfluß nehmen können muß; es genügt die Möglichkeit eines mittelbaren aber entscheidenden Einflusses. Verdeckte Gewinnausschüttungen können auch nahen Angehörigen des Steuerpflichtigen zufließen (vgl. Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnig, Einkommensteuer-Handbuch,

2. Aufl., Tz 20 zu § 27). Wem schließlich die das angemessene Honorarausmaß übersteigenden Honorarvorauszahlungen als verdeckte Gewinnausschüttung zuzurechnen sind, ist, wie die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid zutreffend erkannt hat, in ihrem Berufungsverfahren nicht entscheidungswesentlich gewesen.

Der Vorwurf, die Abgabenbehörde hätte, solange das Naheverhältnis nicht bekannt gewesen sei, Bedenken gegen die Honorarhöhe eines "fremden" Architekten nicht gehabt, ist unberechtigt. Solange das Naheverhältnis nicht bekannt war, bestand auch kein Anlaß zu Mißtrauen und daher auch nicht zu einer eingehenderen Überprüfung der Angemessenheit. Es besteht aber auch kein Anhaltspunkt dafür, daß in der Prüfung betreffend frühere Abgabenjahre bereits hervorgekommen wäre, daß schon in diesen die endgültige Höhe der Baukosten als wesentlich niedriger bekannt gewesen sei, als sie der Honorarrückstellung zugrundegelegt wurde.

## 2.2. Grundkosten

Die belangte Behörde hat festgestellt, daß nicht mit jeder Eigentumswohnung die Benützung eines PKW-Abstellplatzes

auf der Liegenschaft oder außerhalb verbunden sei. Von den sieben Eigentumswohnungen seien nur zwei mit einem entsprechenden Abstellplatz verkauft worden. Neben dem bereits errichteten dreigeschossigen Eigentumswohnungsobjekt würde noch ein zweites errichtet; ca. 4.800 m<sup>2</sup> würden nicht verbaut und an dritte Bauwillige zwecks Errichtung von Einfamilienhäusern verkauft werden. Da ein Wohnungseigentümer das Recht, auf einem Nachbargrundstück sein Auto abzustellen, nur laut Vereinbarung im Kaufvertrag erwerbe, in den Kaufverträgen den Eigentumswohnungskäufern jedoch ein Parkplatz nur ausdrücklich auf dem verkauften Grundstücksteil (1.855 m<sup>2</sup>) zugewiesen worden sei, seien die hinsichtlich der ursprünglichen Verbauungspläne vereinbarten Dienstbarkeiten auch in Zukunft nicht als verkauft oder verschenkt anzusehen. Eine tatsächliche Duldung der Verwendung der Grundfläche als PKW-Abstellfläche lasse das uneingeschränkte Eigentum der Beschwerdeführerin unberührt.

Diese Begründung wird durch die Beschwerde nicht widerlegt, sondern nur behauptet, nach Vermessung und Beendigung des Bauvorhabens an einem benachbarten Grundstück sei die Grundstücksfläche an die Wohnungseigentumsgemeinschaft zu übertragen. Die Grundbucheintragung sei lediglich eine formelle Vollzugshandlung. Die wirtschaftliche Nutzung sei bereits endgültig übergegangen.

Gerade ein solches Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin durch Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an einer Teilfläche von 1.270 m<sup>2</sup> an die Wohnungseigentumsgemeinschaft hat die belangte Behörde aber auf Grund der vorliegenden Ermittlungsergebnisse festzustellen abgelehnt. Daß diese Beweiswürdigung der belangten Behörde den gesetzwidrig oder mit der Lebenserfahrung unvereinbar sei, behauptet die Beschwerdeführerin ebensowenig wie die Verletzung von Verfahrensvorschriften, die zu einer solchen Sachverhaltsfeststellung geführt hätte. Der Verwaltungsgerichtshof hat daher gemäß § 41 Abs. 1 VwGG von dem von der belangten Behörde festgestellten Sachverhalt auszugehen.

Da die Grundfläche nicht durch Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an die Wohnungseigentumsgemeinschaft in den Streitjahren aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden ist, hat die belangte Behörde somit zu Recht die Berücksichtigung einer korrespondierenden Aufwendung abgelehnt.

### 2.3. Verlorener Bauaufwand (Planungskosten)

Die Beschwerdeführerin macht geltend, die belangte Behörde hätte, zumal im Zeitpunkt der Berufung sowie der Berufungsentscheidung eindeutig festgestanden sei, daß es sich um einen verlorenen Aufwand handle, die Zulässigkeit einer Rückstellung nicht mit der Begründung verneinen dürfen, daß ein gleich hoher Betrag als Baukosten unter die Aktiven aufzunehmen gewesen wäre. Bei der "Rechtslage zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung" sei nämlich festgestanden, daß die Baukosten verloren sein würden.

Diesem Vorbringen hält die belangte Behörde zutreffend entgegen:

"Nachdem ein Ansuchen auf Bauplatzbewilligung und Baubewilligung für das Projekt ... beim Stadtamt ...

eingereicht worden war, erging am 23.3.1982 der

Baubewilligungsbescheid. Zum Zeitpunkt des Einreichens des

Baubewilligungsansuchens mußten sämtliche Baupläne bereits

erstellt sein. Daraus ist zu ersehen, daß die Leistung des

Architekten ... in den Jahren bis 1982 erbracht wurde. Da die

Bildung einer Rückstellung dem Erfordernis der

zeitabschnittsmäßigen richtigen Erfolgsabgrenzung entsprechen

muß, hätte die Rückstellung der Architektenhonorare für das

Projekt ... spätestens im Jahre 1982 gebildet werden müssen.

Die Nachholung der Rückstellung zu Lasten eines späteren als des verursachenden Jahres mit steuerlicher Wirkung ist nicht möglich. Die aufwandswirksame Bildung einer Rückstellung erst im Jahre 1983 konnte daher nicht zugelassen werden."

Dem angefochtenen Bescheid haftet daher im Rahmen des Beschwerdepunktes Rechtswidrigkeit nicht an; er verletzt somit die geltendgemachten Rechte der Beschwerdeführerin nicht. Folglich mußte die Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abgewiesen werden.

Von der von der Beschwerdeführerin beantragten Verhandlung war gemäß § 39 Abs. 2 Z. 6 VwGG abzusehen, weil die Schriftsätze der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens und die dem Verwaltungsgerichtshof vorgelegten Akten des Verwaltungsverfahrens erkennen ließen, daß die mündliche Erörterung eine weitere Klärung der Rechtssache nicht erwarten läßt.

Die Entscheidung über Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundesministers für Gesundheit und öffentlicher Dienst vom 17. April 1989, BGBl. Nr. 206.

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1990:1990140054.X00

**Im RIS seit**

12.06.1990

**Zuletzt aktualisiert am**

17.10.2009

**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)