

TE Vwgh Erkenntnis 1986/3/19 83/13/0109

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 19.03.1986

Index

21/03 GesmbH-Recht;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §209 Abs3;
BAO §209a;
EStG 1972 §23;
EStG 1972 §6;
GmbHG;

1. BAO § 209 heute
 2. BAO § 209 gültig ab 01.01.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
 3. BAO § 209 gültig von 15.12.2010 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2010
 4. BAO § 209 gültig von 14.01.2010 bis 14.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 9/2010
 5. BAO § 209 gültig von 26.03.2009 bis 13.01.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2009
 6. BAO § 209 gültig von 01.01.2005 bis 25.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
 7. BAO § 209 gültig von 01.01.2005 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
 8. BAO § 209 gültig von 31.12.2004 bis 31.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
 9. BAO § 209 gültig von 18.07.1987 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 312/1987
 10. BAO § 209 gültig von 19.04.1980 bis 17.07.1987 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980
-
1. BAO § 209a heute
 2. BAO § 209a gültig ab 01.01.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
 3. BAO § 209a gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
 4. BAO § 209a gültig von 01.01.2014 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013
 5. BAO § 209a gültig von 01.09.2011 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
 6. BAO § 209a gültig von 01.01.2005 bis 31.08.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
 7. BAO § 209a gültig von 01.01.2005 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
 8. BAO § 209a gültig von 31.12.2004 bis 31.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
 9. BAO § 209a gültig von 27.08.1994 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 681/1994
 10. BAO § 209a gültig von 13.01.1993 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 12/1993
 11. BAO § 209a gültig von 19.04.1980 bis 12.01.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980

1. EStG 1972 § 23 gültig von 13.12.1972 bis 31.12.2018 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 61/2018

1. EStG 1972 § 6 gültig von 18.07.1987 bis 31.12.2018 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 61/2018

2. EStG 1972 § 6 gültig von 13.12.1972 bis 17.07.1987

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden): 83/13/0139

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Hofstätter und die Hofräte Dr. Iro, Dr. Drexler, Dr. Pokorny und Dr. Fürnsinn als Richter, im Beisein des Schriftführers Oberkommissär Dr. Dorner, über die Beschwerde der LS in W, vertreten durch Dr. Rudolf Jahn und Dr. Harald R. Jahn, Rechtsanwälte in Wien I, Wipplingerstraße 5, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 28. Jänner 1983, Zl. 6/1-1146/13/81, betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 1965 bis 1969, zu Recht erkannt: Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Hofstätter und die Hofräte Dr. Iro, Dr. Drexler, Dr. Pokorny und Dr. Fürnsinn als Richter, im Beisein des Schriftführers Oberkommissär Dr. Dorner, über die Beschwerde der LS in W, vertreten durch Dr. Rudolf Jahn und Dr. Harald R. Jahn, Rechtsanwälte in Wien römisch eins, Wipplingerstraße 5, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 28. Jänner 1983, Zl. 6/1-1146/13/81, betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 1965 bis 1969, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird, soweit mit ihm über Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 1965 bis 1967 entschieden wurde, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben; im übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin führt als Einzelunternehmerin zwei getrennte Betriebe und zwar einen Möbelerzeugungsbetrieb und einen Garagenbetrieb. Ab Mitte 1967 ist der Möbelerzeugungsbetrieb an eine GesmbH verpachtet, an der die Beschwerdeführerin zu 100 % beteiligt ist (1 % wird von ihrem steuerlichen Vertreter treuhändig für die Beschwerdeführerin gehalten).

Im Zuge einer Betriebsprüfung für die Jahre 1965 bis 1969 traf der Prüfer unter anderem folgende Feststellungen:

1. Buchführungsmängel (Tz 7 des Prüfungsberichtes):

In den Jahren 1965, 1966, 1968 und 1969 seien an bestimmten Tagen Kassenfehlbeträge in der Größenordnung zwischen S 500,- und S 1.300,- festgestellt worden. Die Kassabücher seien während des Jahres nicht überprüft worden. Beim Abschluß 1966 habe sich eine Differenz von S 2.509,09 zwischen Kassakonto und Kassabuch ergeben, die auf Rechenfehler (falsche Saldenüberträge) zurückzuführen gewesen seien. Auch beim Abschluß 1967 sei ein derartiger Rechenfehler (S 691,82) festgestellt worden.

Die Debitoren- und Kreditorenauszüge seien nicht mit der notwendigen Sorgfalt erstellt worden. Ab 1966 seien die Buchhaltungen nicht mehr abgeschlossen. Auf den Sachkonten seien keine Anfangs- und Endsalden, auf den Personenkonten zum Teil unrichtige Anfangssalden ausgewiesen. Nicht alle notwendigen Abschlußbuchungen seien "verarbeitet" worden. So seien z.B. im Jahre 1967 umfangreiche Berichtigungsbuchungen bei den Personenkonten konzipiert, jedoch nicht auf den Konten durchgeführt worden. Der Abschluß des Kunden- und Lieferantensammelkontos 1967 sei jedoch unter der Annahme erfolgt, daß diese Buchungen zum Tragen gekommen seien. Bei Erstellung der Hauptabschlußübersichten 1965 bis 1967 hätten sich vor allem in den Saldenbilanzen Differenzen ergeben, die über das G und V Konto ausgebucht worden seien. Es habe nicht geklärt werden können, ob diese Differenzen der Ertrags- oder der Bestandsrechnung zuzurechnen seien. In der Bilanz 1966 sei eine Passivpost "noch zu klärende Differenzen" in Höhe von S 161.185,72 ausgewiesen worden. Im Jahre 1967 habe sich diese Differenz um weitere S 88.418,95 erhöht. Das Konto 940, das diese Differenz ausgewiesen habe, sei im Zuge des Abschlusses bis auf einen ungeklärt gebliebenen Saldo von S 70.929,31 gegen eine Anzahl anderer Konten ausgeglichen worden. Der Restsaldo sei als Aufwand bei der Gewinn- und Verlustrechnung berücksichtigt worden. Die Debitoren- und Kreditorenauszüge seien nicht mit der notwendigen Sorgfalt erstellt worden. Ab 1966 seien

die Buchhaltungen nicht mehr abgeschlossen. Auf den Sachkonten seien keine Anfangs- und Endsalden, auf den Personenkonten zum Teil unrichtige Anfangssalden ausgewiesen. Nicht alle notwendigen Abschlußbuchungen seien "verarbeitet" worden. So seien z.B. im Jahre 1967 umfangreiche Berichtigungsbuchungen bei den Personenkonten konzipiert, jedoch nicht auf den Konten durchgeführt worden. Der Abschluß des Kunden- und Lieferantensammelkontos 1967 sei jedoch unter der Annahme erfolgt, daß diese Buchungen zum Tragen gekommen seien. Bei Erstellung der Hauptabschlußübersichten 1965 bis 1967 hätten sich vor allem in den Saldenbilanzen Differenzen ergeben, die über das G und römisch fünf Konto ausgebucht worden seien. Es habe nicht geklärt werden können, ob diese Differenzen der Ertrags- oder der Bestandsrechnung zuzurechnen seien. In der Bilanz 1966 sei eine Passivpost "noch zu klärende Differenzen" in Höhe von S 161.185,72 ausgewiesen worden. Im Jahre 1967 habe sich diese Differenz um weitere S 88.418,95 erhöht. Das Konto 940, das diese Differenz ausgewiesen habe, sei im Zuge des Abschlusses bis auf einen ungeklärt gebliebenen Saldo von S 70.929,31 gegen eine Anzahl anderer Konten ausgeglichen worden. Der Restsaldo sei als ao Aufwand bei der Gewinn- und Verlustrechnung berücksichtigt worden.

Alle diese Umstände wiesen darauf hin, daß zumindest ein großer Teil der Geschäftsvorfälle unvollständig bzw. falsch verbucht worden seien. Möglicherweise seien Geschäftsvorfälle auch überhaupt nicht verbucht worden. Die Buchführung (vor allem für die Jahre 1965 bis 1967) könne nicht als ordnungsmäßig bezeichnet werden. Die Besteuerungsgrundlagen für die Jahre 1965 bis 1967 seien daher um einen Gefährdungszuschlag von 1 % des jeweiligen Umsatzes erhöht worden (1965: S 50.000,--, 1966: S 33.000,-- und 1967: S 17.000,--).

2. Versagung des begünstigten Steuersatzes gemäß § 7 Abs. 2 Z. 2 UStG 1959 (Großhandelsbegünstigung; Tz 10 lit. c des Prüfungsberichtes): 2. Versagung des begünstigten Steuersatzes gemäß Paragraph 7, Absatz 2, Ziffer 2, UStG 1959 (Großhandelsbegünstigung; Tz 10 Litera c, des Prüfungsberichtes):

Während des Jahres 1965 sei der begünstigte Steuersatz nach § 7 Abs. 2 Z. 2 UStG 1959 für Engelte in der Höhe von S 152.889,79, in der vorläufigen Umsatzsteuererklärung 1965 hingegen für solche in Höhe von S 556.745,50 begehrt worden. Eine laufende Trennung der Ist-Umsätze nach begünstigten und nichtbegünstigten Entgelten liege nicht vor. Eine Stichprobenweise Überprüfung der Ausgangsfakturen 1965 über Handelswaren habe folgendes ergeben: Während des Jahres 1965 sei der begünstigte Steuersatz nach Paragraph 7, Absatz 2, Ziffer 2, UStG 1959 für Engelte in der Höhe von S 152.889,79, in der vorläufigen Umsatzsteuererklärung 1965 hingegen für solche in Höhe von S 556.745,50 begehrt worden. Eine laufende Trennung der Ist-Umsätze nach begünstigten und nichtbegünstigten Entgelten liege nicht vor. Eine Stichprobenweise Überprüfung der Ausgangsfakturen 1965 über Handelswaren habe folgendes ergeben:

Ausgangsrechnung 429 Teilung eines Auftrages

in Eigenproduktion

S

2.758,--

und Fremderzeugung

"

1.793,88

Ausgangsrechnung 494 Tischlermaterial

Pauschale

"

2.800,--

Ausgangsrechnung 431 Geschäftseinrichtung

für I Teilung eines Auftrages in für römisch eins Teilung eines Auftrages in

Eigenproduktion

"

20.816,23

und Fremderzeugung (S)

"

160.906,60

Ausgangsrechnung 440 Geschäftseinrichtung G

" 128.499,--

Hauptauftrag

S

100.401,--

Auftrag

"

24.503,--

Regiearbeiten

"

1.950,--

Nacharbeiten

"

1.645,--

Ausgangsrechnung 432 Ovalrohre

S 1.928,16

1.100 Schuh Furniere

a 3,02

" 3.322,--

Transport

" 150,--

Ausgangsrechnungen 491 - 493 Detailliert

angeführtes Material

" 1.345,70

Ausgangsrechnung 426 6 Platten HOMOGEN

1 -" - 175 - 130

" 2.592,84

Ausgangsrechnung 439 an Firma T 13 Sessel

19,20 m Stoffbezug (auf Ausgangsfaktura wurde vermerkt Eingangsfaktura H 31.3.1965)

S 27.525,60

Aus diesen Stichproben sei ersichtlich, daß die Großhandelsbegünstigung für Aufträge beansprucht worden sei, die zum Teil oder zur Gänze mit zugekauftem Material ausgeführt worden waren, wobei die Bestimmung des § 3 Abs. 9 UStG 1959 (steuerschädlich ist eine Be- oder Verarbeitung auch dann, wenn der Unternehmer sie durch andere ausführen läßt) unbeachtet geblieben sei. Auch sei bei einigen Lieferungen die Feststellung des Zulieferanten nicht möglich. Da die Voraussetzungen für die Großhandelsbegünstigung aus den Aufzeichnungen der Beschwerdeführerin nicht leicht nachprüfbar zu ersehen gewesen seien, habe die Begünstigung nicht zuerkannt werden können. Aus diesen Stichproben sei ersichtlich, daß die Großhandelsbegünstigung für Aufträge beansprucht worden sei, die zum Teil oder

zur Gänze mit zugekauftem Material ausgeführt worden waren, wobei die Bestimmung des Paragraph 3, Absatz 9, UStG 1959 (steuerschädlich ist eine Be- oder Verarbeitung auch dann, wenn der Unternehmer sie durch andere ausführen lässt) unbeachtet geblieben sei. Auch sei bei einigen Lieferungen die Feststellung des Zulieferanten nicht möglich. Da die Voraussetzungen für die Großhandelsbegünstigung aus den Aufzeichnungen der Beschwerdeführerin nicht leicht nachprüfbar zu ersehen gewesen seien, habe die Begünstigung nicht zuerkannt werden können.

3. Organschaft (Tz 10 lit. d des Prüfungsberichtes): 3. Organschaft (Tz 10 Litera d, des Prüfungsberichtes):

In den Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 1968 und 1969 sei die Anerkennung eines umsatzsteuerlichen Organschaftsverhältnisses zwischen Möbelerzeugungsbetrieb (Einzelunternehmen) und der Pächter-GesmbH begehrt worden. Zwischen diesen beiden Unternehmen bestehe aber nicht das für die Anerkennung einer Organschaft erforderliche Verhältnis der Über- und Unterordnung (= wirtschaftliche Eingliederung), sondern ein Verhältnis der "Nebenordnung", da die GesmbH Pächter des Möbelerzeugungsbetriebes sei.

4. Forderungsabschreibung (Tz 11 lit. c Z. 3 des Prüfungsberichtes): 4. Forderungsabschreibung (Tz 11 Litera c, Ziffer 3, des Prüfungsberichtes):

Die erfolgswirksame Abschreibung einer Forderung des Möbelerzeugungsbetriebes an die Pächter-GesmbH in Höhe von

S 41.511,50 sei nicht anzuerkennen gewesen; die Ausbuchung sei im Jahr 1967 erfolgsneutral (über Kapitalkonto) vorzunehmen gewesen.

5. "Mietzinsreserve" (Tz 16 des Prüfungsberichtes):

Für das betriebszugehörige Mietwohngrundstück (gewillkürtes Betriebsvermögen) sei eine "Mietzinsreserve" gebildet worden, die erst nach Ablauf von jeweils fünf Jahren (bei Nichtverwendung) gewinnerhöhend aufgelöst worden sei. Nach Ansicht des Betriebsprüfers sei die Mietzinsreserve erfolgsneutral zu behandeln.

6. Ungeklärte Differenzen (Tz 18 des Prüfungsberichtes):

Im ganzen Prüfungszeitraum hätten sich - vor allem bei den Personenkonten - ungeklärte Differenzen ergeben, die entweder als ao Aufwand oder als ao Ertrag verbucht worden seien. Nach Ansicht des Prüfers seien alle diese Differenzen erfolgsneutral zu behandeln.

7. Konto "R" (Tz 21 des Betriebsprüfungsberichtes):

Das Konto "R" sei nicht in den Debitorenauszug aufgenommen worden (Stand 31. 12. 1966: S 16.377,80).

8. Betriebssteuern (Tz 22 des Prüfungsberichtes):

Auf dem Konto 770 sei im Jahr 1965 eine Differenz von S 63.127,98 verbucht worden, die auf dem Finanzamtskonto entstanden sei. Diese Differenz sei als Betriebsausgabe geltend gemacht worden und zwar für

Lohnsteuer früherer Jahre

S

15.000,--

Betriebsteuer - "-

"

9.600,--

UST, LST, KB Dezember 1964

"

26.368,83

LST Z

"

1.000,--

LST August

S

3.804,61

"Saldo"

"

253,07

Differenz Konto 512

"

3,--

"Nicht geklärt"

"

7.098,47

S

63.127,98

Eine Berücksichtigung dieser Aufwendungen als Betriebsausgaben sei nach Ansicht des Betriebsprüfers nicht möglich, weil die Aufwendungen entweder andere Perioden betreffen oder aber steuerlich überhaupt nicht als Aufwand anzuerkennen seien, wie der "nicht geklärte" Betrag von S 7.098,47 und der "Saldo".

Der Umsatzsteueraufwand 1967 betrage laut Steuerbescheid S 99.980,--; laut G und V Konto 1967 seien aber S 102.624,63 (also um S 2.644,63 zu viel) als Betriebsausgabe abgesetzt worden. Der Umsatzsteueraufwand 1967 betrage laut Steuerbescheid S 99.980,--; laut G und römisch fünf Konto 1967 seien aber S 102.624,63 (also um S 2.644,63 zu viel) als Betriebsausgabe abgesetzt worden.

Die Gewerbesteuvorauszahlung 1964 sei zu Unrecht im Jahr 1965 als Aufwand geltend gemacht worden (S 17.556,--).

9. Verlustübernahme als stiller Gesellschafter (Tz 36 des Prüfungsberichtes):

Um die in Zahlungsschwierigkeiten geratene Pächter-GesmbH zu sanieren, habe sich die Beschwerdeführerin, die für die GesmbH als Bürge und Zahler aufgetreten sei, im Jahr 1968 entschlossen, als unechter stiller Gesellschafter in die GesmbH einzutreten und den Verlust der GesmbH für das Jahr 1968 in Höhe von S 513.548,30 zur Gänze zu übernehmen. Da die Beschwerdeführerin Alleingesellschafterin der GesmbH sei, handle es sich "um einen Vertrag mit sich selbst", der sowohl dem für die Besteuerung der GesmbH zuständigen Finanzamt als auch dem für die Besteuerung der Beschwerdeführerin zuständigen Finanzamt erst im Zuge der Vorlage der Steuererklärungen zur Kenntnis gebracht worden sei. Außerdem sei der Vertrag rückwirkend, vermutlich in der zweiten Jahreshälfte 1968 mit Wirkung ab Beginn dieses Jahres abgeschlossen worden. Die von der Beschwerdeführerin als unechte stille Gesellschafterin übernommenen Verluste der GesmbH seien daher bei der Beschwerdeführerin nicht anzuerkennen.

Das Finanzamt schloß sich den Prüfungsfeststellungen an und erließ entsprechende Abgabenbescheide, gegen die die Beschwerdeführerin Berufung erhob und diese unter anderem wie folgt begründete:

Zu Punkt 1:

Fünf kleine Kassenfehlbeträge und zwei Rechenfehler in insgesamt vier Jahren rechtfertigten weder die Feststellung, daß die Buchführung nicht ordnungsgemäß sei, noch die Vornahme von Gefährdungszuschlägen. Die Differenzen seien durch zeitlich verschobene Eintragungen zustande gekommen, was bei einem kleinen Unternehmen, das keinen eigenen Kassier beschäftigen könne, und in dem die Alleininhaberin im Büro mitarbeite, nicht vermeidbar sei. Auch die Differenz bei den Debitoren- und Kreditorenkonten rechtfertige es nicht, die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung in Abrede zu stellen. Durch unrichtige Addition sei ein unrichtiger Saldo ausgewiesen worden. Bei Bilanzerstellung seien die Konten nachgerechnet worden. Als die mit der Nachrechnung beauftragten Angestellten erklärten, die Konten würden stimmen und es handle sich um vorgenommene "Abstriche", sei der auf dem Debitorenkonto aufscheinende

Saldo ausgebucht worden. Die nichtgeklärte Differenz sei offen ausgewiesen worden. Da nichts verschleiert worden sei "und der offene Ausweis von nichtgeklärten Differenzen den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht, ist die Buchhaltung trotzdem als ordnungsmäßig zu bezeichnen". Es könne auch nicht entgegengehalten werden, "der Steuerberater (oder eine andere geeignete Person) hätten die Konten überprüfen müssen, weil ein solcher Auftrag hohe Kosten verursacht hätte und die Firma diese nicht bezahlen konnte".

Zu der Feststellung des Prüfers, die Konten seien ab dem Jahr 1966 nicht mehr abgeschlossen und die Abschlußbuchungen nur mehr in Hauptabschlußübersichten durchgeführt worden, sei zu sagen, daß "heute infolge verkürzter Arbeitszeit, angespannter Arbeitsmarktlage und stark gesteigerter Löhne und Gehälter Arbeiten, die nicht unbedingt notwendig sind, nicht mehr durchgeführt werden können". Da die Zusammensetzung aller Abschlußbuchungen aus der Hauptabschlußübersicht und/oder den Detailunterlagen ersichtlich sei, sei die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung gewahrt. Aus diesem Grund sei auch die Vortragsfähigkeit der Verluste zu bejahen.

Weiters sei die Feststellung des Prüfers unrichtig, es hätte nicht geklärt werden können, ob zahlreiche Differenzen der Bestands- oder der Ertragsrechnung zuzurechnen seien. 1966 sei die Differenz (S 161.185,72) als Passivum behandelt worden, da noch gehofft werden konnte, sie aufzuklären; erst 1967 sei sie dann ausgebucht worden.

Auch treffe es nicht zu, daß ein Großteil der Geschäftsfälle unrichtig verbucht worden sei. Zähle man die vom Prüfer aufgestellten Bilanzpositionen ab, so zeige sich, daß die vom Prüfer geänderten Positionen den kleineren Teil darstellten. Dazu komme noch, daß zahlreiche Änderungen nur auf unterschiedliche Rechtsauffassungen zurückgingen.

Gegen die Art der Berechnung der Gefährdungszuschläge sei zu sagen, daß der Prüfer - wenn er schon zu der Ansicht gekommen sei, die Buchhaltung weise Mängel auf - bei einer Schätzung nach § 184 BAO das Gesamtbild der Verhältnisse zu berücksichtigen gehabt hätte. Die Entwicklung des Kapitalkontos und die Verschuldung des Betriebes hätten aber deutlich gezeigt, daß die Entwicklung nicht so verlaufen sei, wie dies der Prüfer unterstellt habe. Gegen die Art der Berechnung der Gefährdungszuschläge sei zu sagen, daß der Prüfer - wenn er schon zu der Ansicht gekommen sei, die Buchhaltung weise Mängel auf - bei einer Schätzung nach Paragraph 184, BAO das Gesamtbild der Verhältnisse zu berücksichtigen gehabt hätte. Die Entwicklung des Kapitalkontos und die Verschuldung des Betriebes hätten aber deutlich gezeigt, daß die Entwicklung nicht so verlaufen sei, wie dies der Prüfer unterstellt habe.

Zu Punkt 2:

Die Großhandelsbegünstigung sei für das Jahr 1965 zu Unrecht versagt worden. Im Interesse der einheitlichen Ausführung eines an mehrere Auftragnehmer vergebenen Auftrages, sei es üblich, daß einer der Auftragnehmer das Material für alle einkaufe und zum Einstandspreis weitergebe. Der Prüfer hätte sich durch Einsichtnahme in die Ausschreibungsunterlagen davon überzeugen können, daß dies "hier oft vorkommt". Auch sei es nicht richtig, daß die Voraussetzungen für die Großhandelsbegünstigung nicht leicht nachprüfbar seien. Vielmehr sei eine Nachprüfung mit Hilfe der Rechnungen der Sublieferanten, deren Zugehörigkeit zu den jeweiligen Ausgangsrechnungen "ohne große Schwierigkeit" nachgewiesen werden könnte, durchaus möglich.

Zu Punkt 3:

Da die Pächter-GesmbH in jeder Weise dem Weisungsrecht des Einzelunternehmens unterliege, sei es unverständlich, wieso der Prüfer das umsatzsteuerliche Organschaftsverhältnis mit der Begründung nicht anerkannt habe, es liege keine Über- bzw. Unterordnung, sondern eine "Nebenordnung" vor.

Zu Punkt 4:

Die Forderungsabschreibung von S 47.511,50 (richtig wohl S 41.511,50) sei zu Unrecht nicht anerkannt worden. Die vom Betriebsprüfer gegebene Erklärung, alle ungeklärten Differenzen seien über Kapitalkonto auszubuchen gewesen, genüge nicht, weil diese Begründung mit dem Grundsatz, daß der "wirkliche Sachverhalt zu erforschen und zugrunde zu legen" sei, nicht vereinbart werden könne. Es habe sich bei der Forderung um eine nicht eingegangene Kundenforderung und um keine Privatentnahme gehandelt.

Zu Punkt 5:

Die Betriebsprüfung habe zwar die Bildung von "Mietzinsreserven" dem Grunde nach anerkannt, dabei aber

übersehen, daß 1965 ein Verlust entstanden sei, "der nicht in die Mietzinsreserve eingestellt werden kann, sondern vom Unternehmen zu tragen ist". Auch die Hinzurechnung des Betrages von S 1.062,19 im Jahre 1966 sei zu Unrecht erfolgt; dieser Betrag gehöre in die Mietzinsreserve eingestellt.

Zu Punkt 6:

Wie der Betriebsprüfer ausgeführt habe, seien Differenzen festgestellt worden, deren Ursache nicht geklärt hätte werden können. Nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung seien Bestände bzw. Kontensalden, die durch die Inventur als nicht vorhanden nachgewiesen würden, über ao Aufwand bzw. ao Ertrag auszubuchen. Dessen ungeachtet habe die Betriebsprüfung diese Ausbuchungen nicht anerkannt, sondern sie auf Privatkonto umgebucht, obwohl es sich dabei nicht um Einlagen oder Entnahmen gehandelt habe.

Zu Punkt 7:

Das Konto "R" sei deshalb nicht in den Debitorenauszug aufgenommen worden, weil die mit der Sache befaßten Angestellten erklärt hätten, die Forderung bestehe wegen einer Mängelrüge nicht zu Recht.

Zu Punkt 8:

Bei den vom Betriebsprüfer nicht als Betriebsausgaben anerkannten Abgaben in Höhe von S 63.127,98 handle es sich um Betriebssteuern. Die in diesem Betrag enthaltene Lohnsteuer gehe zum Teil (S 15.000,--) auf eine Lohnsteuerprüfung zurück und habe den Dienstnehmern nicht mehr angelastet werden können. Bei der Position von S 26.368,83 handle es sich um Abgaben, für die seinerzeit eine Rückstellung gebildet und im Jahr 1965 in Höhe von S 23.830,-- aufgelöst worden sei; es könne daher höchstens die Differenz von S 2.583,83 (richtig wohl S 2.538,83) nicht anerkannt werden.

Der vom Betriebsprüfer als Gewerbesteuer-Vorauszahlung 1964 beurteilte Betrag stelle in Wirklichkeit die Gewerbesteuernachzahlung für dieses Jahr dar.

Der Differenzbetrag von S 2.644,63 (1967), der vom Betriebsprüfer als (ungeklärte) Umsatzsteuerdifferenz gewertet worden sei, beinhalte andere Betriebssteuern (anteilige Grundsteuer, Kraftfahrzeugsteuer usw.); die Hinzurechnung dieses Betrages sei daher zu Unrecht erfolgt.

Zu Punkt 9:

Es sei nicht richtig, daß es sich bei der Sanierung der Pächter-GesmbH durch Eintritt der Beschwerdeführerin als unechte stille Gesellschafterin und gleichzeitige Verlustübernahme um einen Vertrag mit sich selbst gehandelt habe. Vielmehr seien die GesmbH und die Beschwerdeführerin als zwei verschiedene Vertragspartner anzusehen. Auch treffe es nicht zu, daß die Verlustübernahme rückwirkend erfolgt sei, weil der Verlust bereits im Jahr seines Entstehens (1968) übernommen worden sei. Im übrigen wäre aber für Zwecke der Sanierung auch eine rückwirkende Verlustübernahme anzuerkennen gewesen. Der Vertrag habe auch nicht der Schriftform bedurft, "weil mit den gesetzlichen Bestimmungen allein das Auslangen gefunden werden kann und ein schriftlicher Vertrag nur erhebliche Kosten verursacht hätte". Die Bilanzierung allein müsse hierfür genügen. Auch eine Aktivierung der Verlustübernahmeverpflichtung als Beteiligung sei nicht in Frage gekommen, weil 1968 der Teilwert der Beteiligung Null gewesen sei. Es habe 1968 niemanden gegeben, der diese Beteiligung gekauft hätte oder bereit gewesen wäre, mit einer Einlage als Gesellschafter in die Gesellschaft einzutreten. Jeder hätte nämlich gefürchtet, die Gesellschaft könnte trotz der erfolgten Verlustübernahme "nicht über die Runden" kommen.

Schließlich teilte die Beschwerdeführerin auf einen Vorhalt der belangten Behörde unter anderem noch mit, daß zwar ihrer Ansicht nach auf umsatzsteuerlichem Gebiet eine Organschaft zwischen ihr als Einzelunternehmerin und der Pächter-GesmbH bestehe, daß aber die Berufung in diesem Punkte nur aufrechterhalten werde, wenn eine verfahrensmäßige Möglichkeit (etwa im Wege einer amtswegigen Wiederaufnahme) zur Änderung der an die GesmbH ergangenen Umsatzsteuerbescheide bestehe. Sollte diese Möglichkeit nicht bestehen, so sei die Berufung in diesem Punkte als zurückgezogen zu betrachten, ohne daß damit eine Änderung des Rechtsstandpunktes verbunden wäre.

Die belangte Behörde gab der Berufung in Punkten, die nicht mehr Gegenstand des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens sind, teilweise statt; im übrigen wurde die Berufung abgewiesen, wobei die Einkommensteuerbescheide 1966 bis 1969 insoweit zum Nachteil der Beschwerdeführerin geändert wurden, als die gebildete "Mietzinsreserve"

nicht anerkannt und der Gewinn aus Gewerbebetrieb für das Jahr 1966 um S 1.062,19, für das Jahr 1967 um S 6.110,64, für das Jahr 1968 um S 7.804,13 und für das Jahr 1969 um S 6.204,-- erhöht wurde.

Gegen diese Entscheidung hat die Beschwerdeführerin unter Zl. B 188/83 Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof erhoben, die jedoch nach Ablehnung ihrer Behandlung gemäß Art. 144 Abs. 3 B-VG an den Verwaltungsgerichtshof abgetreten wurde. Vor dem Verwaltungsgerichtshof wird Rechtswidrigkeit des Inhaltes sowie Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht. Gegen diese Entscheidung hat die Beschwerdeführerin unter Zl. B 188/83 Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof erhoben, die jedoch nach Ablehnung ihrer Behandlung gemäß Artikel 144, Absatz 3, B-VG an den Verwaltungsgerichtshof abgetreten wurde. Vor dem Verwaltungsgerichtshof wird Rechtswidrigkeit des Inhaltes sowie Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Zu Punkt 1 Buchführungsmängel:

Die von der Beschwerdeführerin bekämpfte Feststellung der belangten Behörde, die Buchführung sei im Hinblick auf verschiedene Mängel nicht ordnungsmäßig, betrifft die Jahre 1965 bis 1967.

Gemäß § 209 Abs. 3 letzter Halbsatz BAO darf ein Abgabenanspruch nicht mehr geltend gemacht werden, wenn seit seiner Entstehung (§ 4) fünfzehn Jahre verstrichen sind. Diese als "absolute Verjährung" bezeichnete Regelung führt dazu, daß nach Ablauf von fünfzehn Jahren der Abgabenanspruch ohne Rücksicht auf eingetretene Unterbrechungen und Hemmungen der Verjährungsfristen nicht mehr geltend gemacht werden kann (vgl. Stoll, Bundesabgabenordnung Seite 495). Gemäß Paragraph 209, Absatz 3, letzter Halbsatz BAO darf ein Abgabenanspruch nicht mehr geltend gemacht werden, wenn seit seiner Entstehung (Paragraph 4,) fünfzehn Jahre verstrichen sind. Diese als "absolute Verjährung" bezeichnete Regelung führt dazu, daß nach Ablauf von fünfzehn Jahren der Abgabenanspruch ohne Rücksicht auf eingetretene Unterbrechungen und Hemmungen der Verjährungsfristen nicht mehr geltend gemacht werden kann (vergleiche , Stoll, Bundesabgabenordnung Seite 495).

Daran ändert auch die Bestimmung des § 209a BAO nichts, wonach einer Abgabenfestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, der Eintritt der Verjährung nicht entgegensteht. Dies deshalb, weil die zeitliche Schranke des § 209 Abs. 3 BAO nicht als Verjährungsbestimmung anzusehen ist, sondern jede auf Realisierung des Abgabenanspruches gerichtete behördliche Maßnahme schlechthin ausschließt (vgl. nochmals Stoll, a.a.O., Seite 496 und 498). Damit war es der belangten Behörde aber verwehrt, nach Ablauf von fünfzehn Jahren seit Entstehen des Abgabenanspruches eine auf Realisierung des Abgabenanspruches gerichtete Maßnahme zu setzen. Daran ändert auch die Bestimmung des Paragraph 209 a, BAO nichts, wonach einer Abgabenfestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, der Eintritt der Verjährung nicht entgegensteht. Dies deshalb, weil die zeitliche Schranke des Paragraph 209, Absatz 3, BAO nicht als Verjährungsbestimmung anzusehen ist, sondern jede auf Realisierung des Abgabenanspruches gerichtete behördliche Maßnahme schlechthin ausschließt (vergleiche , nochmals Stoll, a.a.O., Seite 496 und 498). Damit war es der belangten Behörde aber verwehrt, nach Ablauf von fünfzehn Jahren seit Entstehen des Abgabenanspruches eine auf Realisierung des Abgabenanspruches gerichtete Maßnahme zu setzen.

Gemäß § 4 Abs. 2 BAO, in der für die Jahre 1965 bis 1967 geltenden Fassung, ist der Abgabenanspruch betreffend Einkommensteuer jeweils mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, betreffend Umsatzsteuer mit Ablauf des Monates, in dem die Entgelte vereinnahmt (vereinbart) wurden, entstanden. Der angefochtene Bescheid ist im Jahr 1983 sohin mehr als fünfzehn Jahre nach Ablauf des Jahre 1967 ergangen, sodaß mit diesem Bescheid jedenfalls keine Abgabenansprüche betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer für die Jahre 1965 bis 1967 mehr geltend gemacht werden konnten. Da sich der angefochtene Bescheid daher schon aus diesem Grund als inhaltlich rechtswidrig erweist, erübrigt sich ein weiteres Eingehen auf das Beschwerdevorbringen betreffend die genannten Abgabenbescheide. Gemäß Paragraph 4, Absatz 2, BAO, in der für die Jahre 1965 bis 1967 geltenden Fassung, ist der Abgabenanspruch betreffend Einkommensteuer jeweils mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, betreffend Umsatzsteuer mit Ablauf des Monates, in dem die Entgelte vereinnahmt (vereinbart) wurden, entstanden. Der angefochtene Bescheid ist im Jahr 1983 sohin mehr als fünfzehn Jahre nach Ablauf des Jahre 1967 ergangen, sodaß mit diesem Bescheid jedenfalls keine Abgabenansprüche betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer für die Jahre 1965 bis 1967 mehr geltend gemacht werden konnten. Da sich der angefochtene Bescheid daher schon aus diesem Grund als inhaltlich rechtswidrig erweist, erübrigt sich ein weiteres Eingehen auf das Beschwerdevorbringen betreffend die genannten Abgabenbescheide.

Zu Punkt 2 Versagung der Großhandelsbegünstigung:

Streitgegenstand ist der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1965; es wird daher auf die Ausführungen unter Punkt 1 verwiesen.

Zu Punkt 3 Organschaftsverhältnis:

Die Beschwerdeführerin hat im Berufungsverfahren mit Schreiben vom 29. Oktober 1982 ausdrücklich erklärt, ihre Berufung im Punkt Anerkennung eines Organschaftsverhältnisses auf dem Gebiet der Umsatzsteuer für den Fall zurückzuziehen, daß eine Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Umsatzsteuervorschreibung bei der Pächter-GesmbH für die Jahre 1968 bis 1969 nicht mehr möglich sein sollte. Wie den von der belangten Behörde vorgelegten Verwaltungsakten zu entnehmen ist, sind die genannten Bescheide im Jahr 1971 rechtskräftig geworden. Da keine späteren Unterbrechungshandlungen feststellbar sind, ist die fünfjährige Verjährung gemäß § 207 Abs. 2 BAO mit Ablauf des Jahres 1976 eingetreten, so daß auch eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 in Verbindung mit § 304 BAO nicht mehr in Betracht kam. Da die belangte Behörde daher zu Recht davon ausgehen konnte, daß die Berufung der Beschwerdeführerin in diesem Punkt als zurückgezogen anzusehen war, kann sich die Beschwerdeführerin in diesem Punkt durch den angefochtenen Bescheid nicht mehr beschwert erachten. Die Beschwerdeführerin hat im Berufungsverfahren mit Schreiben vom 29. Oktober 1982 ausdrücklich erklärt, ihre Berufung im Punkt Anerkennung eines Organschaftsverhältnisses auf dem Gebiet der Umsatzsteuer für den Fall zurückzuziehen, daß eine Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Umsatzsteuervorschreibung bei der Pächter-GesmbH für die Jahre 1968 bis 1969 nicht mehr möglich sein sollte. Wie den von der belangten Behörde vorgelegten Verwaltungsakten zu entnehmen ist, sind die genannten Bescheide im Jahr 1971 rechtskräftig geworden. Da keine späteren Unterbrechungshandlungen feststellbar sind, ist die fünfjährige Verjährung gemäß Paragraph 207, Absatz 2, BAO mit Ablauf des Jahres 1976 eingetreten, so daß auch eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß Paragraph 303, Absatz 4, in Verbindung mit Paragraph 304, BAO nicht mehr in Betracht kam. Da die belangte Behörde daher zu Recht davon ausgehen konnte, daß die Berufung der Beschwerdeführerin in diesem Punkt als zurückgezogen anzusehen war, kann sich die Beschwerdeführerin in diesem Punkt durch den angefochtenen Bescheid nicht mehr beschwert erachten.

Zu Punkt 4 Forderungsabschreibung:

Die von der belangten Behörde vorgenommene erfolgsneutrale Ausbuchung der Forderung der Beschwerdeführerin als Einzelunternehmerin des Möbelerzeugungsbetriebes gegenüber der Pächter-GesmbH betrifft das Jahr 1967. Es wird daher auf die Ausführungen unter Punkt 1 verwiesen.

Zu Punkt 5 "Mietzinsreserve":

Die Beschwerdeführerin hat unter der Bezeichnung "Mietzinsreserve" Mieteinnahmen, die der (in den Streitjahren) fünfjährigen mietengesetzlichen Verrechnungspflicht unterlagen, erfolgsneutral behandelt, in dem sie jeweils hohe Rückstellungen gebildet hat. Damit verkennt die Beschwerdeführerin das Wesen einer Rückstellung, mit der einer Verbindlichkeit Rechnung getragen wird, die dem Grunde nach am Bilanzstichtag bereits gegeben ist, bei der aber noch Ungewißheit darüber besteht, ob bzw. in welchem Ausmaß sie tatsächlich den Betrieb belasten wird. Eine Rückstellung darf daher nur für einen mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit zu erwartenden Aufwand gebildet werden, der vom Verursachungsprinzip her betrachtet bereits jener Wirtschaftsperiode zuzurechnen ist, deren Erfolg durch die Rückstellungsbildung gemindert werden soll (vgl. auch Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer, § 4 Abs. 1, Tz 31 ff sowie Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnig, Einkommensteuerhandbuch2, § 6, Tz 55). Demgegenüber stellen Betriebsmittel, die zur Finanzierung künftiger Aufwendungen reserviert werden, Rücklagen dar, deren Bildung den Erfolg der jeweiligen Periode grundsätzlich nicht berührt. Auch als Betriebseinnahmen zufließende Mieteinnahmen sind insoweit, als sie für allfällige künftige Erhaltungsaufwendungen reserviert werden, als Rücklagen anzusehen. Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, daß mietengesetzlich eine Pflicht zu einer derartigen Reservierung besteht. Die gesetzliche Verpflichtung zur Bildung (Aufstockung) einer Rücklage kann nämlich grundsätzlich nicht dazu führen, allfällige künftige Aufwendungen zu deren Finanzierung die Rücklage dienen soll, zeitlich vorzuziehen. Zu Recht verweist die belangte Behörde darauf, daß der Gesetzgeber erst mit dem Bundesgesetz vom 12. Juli 1974, BGBl. Nr. 409/1974, im § 4 Abs. 7 EStG eine Regelung geschaffen hat, mit der die Bildung derartiger Rücklagen zu Lasten des Betriebsergebnisses vorgesehen wurde. Das Beschwerdevorbringen, das letztlich dahin zielt, diese vom Gesetzgeber erst ab der Einkommensteuerveranlagung für das Kalenderjahr 1975 vorgesehene Regelung

bereits in den Jahren 1965 bis 1969 zum Tragen kommen zu lassen, erweist sich daher als unbegründet. Die Beschwerdeführerin hat unter der Bezeichnung "Mietzinsreserve" Mieteinnahmen, die der (in den Streitjahren) fünfjährigen mietengesetzlichen Verrechnungspflicht unterlagen, erfolgsneutral behandelt, in dem sie jeweils gleich hohe Rückstellungen gebildet hat. Damit verkennt die Beschwerdeführerin das Wesen einer Rückstellung, mit der einer Verbindlichkeit Rechnung getragen wird, die dem Grunde nach am Bilanzstichtag bereits gegeben ist, bei der aber noch Ungewißheit darüber besteht, ob bzw. in welchem Ausmaß sie tatsächlich den Betrieb belasten wird. Eine Rückstellung darf daher nur für einen mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit zu erwartenden Aufwand gebildet werden, der vom Verursachungsprinzip her betrachtet bereits jener Wirtschaftsperiode zuzurechnen ist, deren Erfolg durch die Rückstellungsbildung gemindert werden soll (vergleiche, auch Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer, Paragraph 4, Absatz eins., Tz 31 ff sowie Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnig, Einkommensteuerhandbuch 2, Paragraph 6., Tz 55). Demgegenüber stellen Betriebsmittel, die zur Finanzierung künftiger Aufwendungen reserviert werden, Rücklagen dar, deren Bildung den Erfolg der jeweiligen Periode grundsätzlich nicht berührt. Auch als Betriebseinnahmen zufließende Mieteinnahmen sind insoweit, als sie für allfällige künftige Erhaltungsaufwendungen reserviert werden, als Rücklagen anzusehen. Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, daß mietengesetzlich eine Pflicht zu einer derartigen Reservierung besteht. Die gesetzliche Verpflichtung zur Bildung (Aufstockung) einer Rücklage kann nämlich grundsätzlich nicht dazu führen, allfällige künftige Aufwendungen zu deren Finanzierung die Rücklage dienen soll, zeitlich vorzuziehen. Zu Recht verweist die belangte Behörde darauf, daß der Gesetzgeber erst mit dem Bundesgesetz vom 12. Juli 1974, Bundesgesetzblatt Nr. 409 aus 1974, im Paragraph 4, Absatz 7, EStG eine Regelung geschaffen hat, mit der die Bildung derartiger Rücklagen zu Lasten des Betriebsergebnisses vorgesehen wurde. Das Beschwerdevorbringen, das letztlich dahin zielt, diese vom Gesetzgeber erst ab der Einkommensteuerveranlagung für das Kalenderjahr 1975 vorgesehene Regelung bereits in den Jahren 1965 bis 1969 zum Tragen kommen zu lassen, erweist sich daher als unbegründet.

Zu Punkt 6 Ungeklärte Differenzen:

Zu diesem Streitpunkt enthält die Beschwerde lediglich Ausführungen, die sich allgemein mit der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung befassen und mit denen die Berechtigung der belangten Behörde zur Vornahme von Gefährdungszuschlägen bestritten wird. Die Buchführungsmängel selbst werden im einzelnen nicht in Abrede gestellt, sondern auf "menschliche Unzulänglichkeit" zurückgeführt. Da die belangte Behörde die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung nur für die Jahre 1965 bis 1967 nicht anerkannt und auch nur für diese Jahre Gefährdungszuschläge vorgenommen hat, erübrigt es sich mit Rücksicht auf die Ausführungen unter Punkt 1 auf das diesbezügliche Beschwerdevorbringen näher einzugehen.

Zu Punkt 7 und 8 Konto "R" und Betriebssteuern:

Auch diese Streitpunkte betreffen ausschließlich die Veranlagungszeiträume 1965 bis 1967, bei denen vom Zeitpunkt des Entstehens des Abgabenanspruches bis zum Ergehen des angefochtenen Bescheides mehr als fünfzehn Jahre verstrichen sind. Es gilt daher das zu Punkt 1 Gesagte.

Zu Punkt 9 Verlustübernahme als stiller Gesellschafter:

Für den Bereich des Abgabenrechtes sind Verträge zwischen nahen Angehörigen im Rahmen der freien Beweiswürdigung, die der Abgabenbehörde gemäß § 167 BAO eingeräumt ist, nur anzuerkennen, wenn sie für den Bereich des Abgabenrechtes sind Verträge zwischen nahen Angehörigen im Rahmen der freien Beweiswürdigung, die der Abgabenbehörde gemäß Paragraph 167, BAO eingeräumt ist, nur anzuerkennen, wenn sie

1. nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, weil sonst steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden könnten;
2. eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
3. auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Vergleiche diesbezüglich das hg. Erkenntnis vom 18. Jänner 1983, Zl. 82/14/0092, 0097.

Diese Kriterien gelten auch für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen einer GesmbH und ihren beherrschenden Gesellschaftern (vgl. das eben zitierte Erkenntnis). Im Beschwerdefall ist die Beschwerdeführerin Alleingesellschafterin der Pächter-GesmbH. Als solche hat sie zwecks Sanierung ihrer GesmbH mit dieser vereinbart, sich als unechte stille Gesellschafterin (zusätzlich) zu beteiligen und die Verluste der GesmbH zu übernehmen. Im

Verwaltungsverfahren hat sie hiezu unter anderem ausgeführt, daß eine Aktivierung der Verlustübernahmeverpflichtung als Beteiligung nicht in Frage gekommen sei, weil 1968 der Teilwert der Beteiligung Null betragen hätte. Es habe 1968 niemanden gegeben, der diese Beteiligung gekauft hätte "oder bereit gewesen wäre, mit einer Einlage als Gesellschafter in die Gesellschaft einzutreten, wie die zahlreichen Verhandlungen mit in- und ausländischen Interessenten beweisen, die diesbezüglich 1968 und Anfang 1969 geführt wurden und die sämtliche scheiterten, weil jeder fürchtete, die Gesellschaft könne trotz der erfolgten Verlustübernahme nicht über die Runden kommen". Diese Kriterien gelten auch für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen einer GesmbH und ihren beherrschenden Gesellschaftern vergleiche , das eben zitierte Erkenntnis). Im Beschwerdefall ist die Beschwerdeführerin Alleingesellschafterin der Pächter-GesmbH. Als solche hat sie zwecks Sanierung ihrer GesmbH mit dieser vereinbart, sich als unechte stille Gesellschafterin (zusätzlich) zu beteiligen und die Verluste der GesmbH zu übernehmen. Im Verwaltungsverfahren hat sie hiezu unter anderem ausgeführt, daß eine Aktivierung der Verlustübernahmeverpflichtung als Beteiligung nicht in Frage gekommen sei, weil 1968 der Teilwert der Beteiligung Null betragen hätte. Es habe 1968 niemanden gegeben, der diese Beteiligung gekauft hätte "oder bereit gewesen wäre, mit einer Einlage als Gesellschafter in die Gesellschaft einzutreten, wie die zahlreichen Verhandlungen mit in- und ausländischen Interessenten beweisen, die diesbezüglich 1968 und Anfang 1969 geführt wurden und die sämtliche scheiterten, weil jeder fürchtete, die Gesellschaft könne trotz der erfolgten Verlustübernahme nicht über die Runden kommen".

Mit diesem Vorbringen macht die Beschwerdeführerin selbst deutlich, daß das oben genannte Erfordernis für die Anerkennung von Verträgen zwischen einer GesmbH und ihren beherrschenden Gesellschaftern, nämlich die Gestaltung der Vertragsbeziehungen wie unter einander Fremden, im Beschwerdefall nicht gegeben ist. Schon aus diesem Grund war die belangte Behörde daher berechtigt, der Verlustübernahme die steuerliche Anerkennung zu versagen.

Davon abgesehen ist aber noch folgendes zu beachten:

Führen die Gesellschafter einer (überschuldeten bzw. sanierungsbedürftigen) Kapitalgesellschaft ihrer Gesellschaft Mittel zu, so ist darin kein steuerlich absetzbarer Aufwand der Gesellschafter, sondern eine steuerneutrale Einlage zu erblicken, durch die der Wert ihrer Beteiligung erhöht wird. Dies gilt unabhängig davon, ob die Beteiligung zu einem Betriebsvermögen der Gesellschafter gehört oder deren Privatvermögen zuzurechnen ist. Im Falle der Zugehörigkeit zu einem Betriebsvermögen ist die Einlage zu aktivieren und im Wert der Beteiligung auszuweisen. Sinkt der Wert der Beteiligung, so kommt eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert gemäß § 6 Z. 2 EStG in Betracht. Diese zwingende rechtliche Beurteilung von Gesellschaftseinlagen kann durch die Erklärung allein, der Gesellschaft die erforderlichen Mittel nicht in der Eigenschaft als Gesellschafter der Kapitalgesellschaft, sondern in der Eigenschaft als unechter stiller Gesellschafter (=Mitunternehmer) einer mit der Kapitalgesellschaft gegründeten Mitunternehmerschaft zuführen zu wollen, keine Änderung erfahren. Führen die Gesellschafter einer (überschuldeten bzw. sanierungsbedürftigen) Kapitalgesellschaft ihrer Gesellschaft Mittel zu, so ist darin kein steuerlich absetzbarer Aufwand der Gesellschafter, sondern eine steuerneutrale Einlage zu erblicken, durch die der Wert ihrer Beteiligung erhöht wird. Dies gilt unabhängig davon, ob die Beteiligung zu einem Betriebsvermögen der Gesellschafter gehört oder deren Privatvermögen zuzurechnen ist. Im Falle der Zugehörigkeit zu einem Betriebsvermögen ist die Einlage zu aktivieren und im Wert der Beteiligung auszuweisen. Sinkt der Wert der Beteiligung, so kommt eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert gemäß Paragraph 6, Ziffer 2, EStG in Betracht. Diese zwingende rechtliche Beurteilung von Gesellschaftseinlagen kann durch die Erklärung allein, der Gesellschaft die erforderlichen Mittel nicht in der Eigenschaft als Gesellschafter der Kapitalgesellschaft, sondern in der Eigenschaft als unechter stiller Gesellschafter (=Mitunternehmer) einer mit der Kapitalgesellschaft gegründeten Mitunternehmerschaft zuführen zu wollen, keine Änderung erfahren.

Im Ergebnis ist der belangten Behörde daher zuzustimmen, wenn sie die Übernahme von Verlusten der GesmbH durch die Beschwerdeführerin als deren Alleingesellschafterin im Wege eines zusätzlichen Engagements als unechte stille Gesellschafterin steuerlich nicht anerkannt hat.

Im Hinblick auf die Ausführungen unter Punkt 1 war der angefochtene Bescheid, soweit damit über die Einkommensteuer und die Umsatzsteuer für die Jahre 1965 bis 1967 abgesprochen wurde, wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben. Im übrigen war die Beschwerde jedoch als unbegründet abzuweisen. Im Hinblick auf die Ausführungen unter Punkt 1 war der angefochtene Bescheid, soweit damit über die

Einkommensteuer und die Umsatzsteuer für die Jahre 1965 bis 1967 abgesprochen wurde, wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG aufzuheben. Im übrigen war die Beschwerde jedoch als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 19. März 1986

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1986:1983130109.X00

Im RIS seit

19.03.1986

Zuletzt aktualisiert am

12.08.2015

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

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at