

# TE Vwgh Erkenntnis 2003/10/29 2000/13/0217

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 29.10.2003

## Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;  
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;  
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

BAO §188;  
EStG 1988 §4 Abs1;  
EStG 1988 §6 Z1;  
EStG 1988 §7;  
EStG 1988 §9 Abs1 Z3 idF 1993/818;  
VwGG §34 Abs1;  
VwGG §49 Abs1;

## Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden);2001/13/0158

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Seidl, über die Beschwerden 1. (hg. Zl. 2000/13/0217) der G KG in W (Erstbeschwerdeführerin), vertreten durch N W in W, und des N in W, (Zweitbeschwerdeführer) und

2. (hg. Zl. 2001/13/0158) des G in P (Drittbeschwerdeführer), vertreten durch Wolczik, Knotek, Wurst, Winalek, Rechtsanwälte in 1010 Wien, Stadiongasse 2, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat I) vom 31. Oktober 2000, Zl. RV/559-15/05/99, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Jahre 1992 bis 1995,

1. den Beschluss gefasst:

Die Beschwerde des Zweitbeschwerdeführers und die Beschwerde des Drittbeschwerdeführers, soweit sie die Jahre 1992, 1994 und 1995 betrifft, werden zurückgewiesen.

Der Zweitbeschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 381,90 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen; und

2. zu Recht erkannt:

## **Spruch**

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat der Erstbeschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von 181,68 EUR und dem Drittbeschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von 1.172,88 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen; das Mehrbegehren der Erstbeschwerdeführerin wird abgewiesen.

## **Begründung**

Mit Gesellschaftsvertrag vom 3. August 1992 schlossen sich der Zweitbeschwerdeführer und der Drittbeschwerdeführer, zwei Wirtschaftsprüfer, zur G OHG zusammen, deren Unternehmensgegenstand die Ausübung sämtlicher Tätigkeiten bilden sollte, die nach § 33 der Wirtschaftstreuhand-Berufsordnung den Steuerberatern und Steuerberatungsgesellschaften vorbehalten waren. Am Gesellschaftskapital von 1 Million S waren der Zweitbeschwerdeführer mit 990.000 S und der Drittbeschwerdeführer mit 10.000 S beteiligt. Ein sich ergebender Gewinn oder Verlust sollte zur Gänze dem Zweitbeschwerdeführer zufallen, soweit die Gesellschafter nicht einstimmig einen abweichenden Beschluss fassten. Die Geschäftsführung sollte ausschließlich dem Zweitbeschwerdeführer obliegen, zur Vertretung sollten beide Gesellschafter berechtigt sein.

Am 3. März 1993 fassten die Gesellschafter den einstimmigen Beschluss, die G OHG in eine Kommanditgesellschaft, die Erstbeschwerdeführerin, umzuwandeln, deren Firma G KG lauten sollte. Weiters beschlossen sie eine Änderung des Gesellschaftsvertrages, wonach nunmehr zur Vertretung der Gesellschaft ausschließlich der Zweitbeschwerdeführer berechtigt sein sollte.

Im Gefolge einer von Mai 1997 bis Juli 1998 bei der Erstbeschwerdeführerin durchgeführten Buch- und Betriebsprüfung über die Jahre 1992 bis 1995 führte der Prüfer in seinem Bericht u. a. aus, dass die Erstbeschwerdeführerin den Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG ermittle (Tz 12). Unter Tz 26 hielt der Prüfer fest, dass vom Drittbeschwerdeführer und seinerzeitigen Prokuristen im Jahr 1993 sogenannte "Sonderhonorare" für verschiedene Leistungen im Namen der Erstbeschwerdeführerin in Höhe von 63.500 S brutto vereinnahmt worden seien. Diese von der Erstbeschwerdeführerin 1994 verbuchten und für sich beanspruchten Honorare wären bei der Bilanz für 1993 zu berücksichtigen gewesen.

Unter Tz 28 (Kfz-Kosten-Luxustangente) führte der Prüfer aus, dass für die Jahre 1993 bis 1995 die Kfz-Kosten wegen Berücksichtigung einer repräsentativen Mitveranlassung ("Pkw Porsche 911") um im Einzelnen angeführte Beträge ("Luxustangente 63,5 %") gekürzt worden seien.

Unter Tz 29 erkannte der Prüfer Honorare der Dr. M. für im Einzelnen angeführte Klientenstunden und Kanzleistunden in den Jahren 1993 und 1995 nicht an, weil Dr. M. die Honorare für Klienten der T GesmbH in Rechnung gestellt habe. Der Zweitbeschwerdeführer habe zwar eingewendet, dass die Leistungen, die Dr. M. im Jahr 1993 für die Erstbeschwerdeführerin erbracht habe, in ihrem Wert etwa denjenigen Leistungen entsprächen, die Mag. K. für Klienten der Erstbeschwerdeführerin ausgeführt habe, weshalb ein Vorteilsausgleich vereinbart und im Zuge der Bilanzierung auf die diesbezügliche wechselseitige Leistungsverrechnung verzichtet worden sei. Dazu merkte der Prüfer aber an, dass Mag. K. Beschäftigter der N GesmbH und nicht der T GesmbH sei. Dieser Vorteilsausgleich sei lediglich durch einen Aktenvermerk nachträglich im August 1995 für Leistungen des Jahres 1993 belegt worden, für die Jahre 1994 und 1995 seien keine Unterlagen vorgelegt worden. Eine Aufrechnung von Forderungen und Schulden vor der Verbuchung sei nicht zulässig. Die T GesmbH habe mit Honorarnote vom 5. Oktober 1993 der N GesmbH Leistungen der Dr. M. mit 110,5 Stunden in Rechnung gestellt, sohin habe die T GesmbH Leistungen der Dr. M. gleichzeitig der Erstbeschwerdeführerin zur Gänze und der N GesmbH teilweise in Rechnung gestellt. Eine von der Erstbeschwerdeführerin begehrte Einstellung einer Verbindlichkeit für Leistungen des Mag. K. lehnte der Prüfer ab. Von der T GesmbH seien der N GesmbH, deren damaliger Prokurist und nunmehriger Mehrheitsgesellschafter der Zweitbeschwerdeführer gewesen sei, Gutschriften erteilt worden, welche Leistungen des bei der N GesmbH beschäftigten Mag. K. beträfen, welche dieser sowohl für die T GesmbH als auch für die Erstbeschwerdeführerin erbracht habe. Weder lägen Vereinbarungen darüber vor, dass die Erstbeschwerdeführerin einer Betrauung eines weiteren Unternehmens mit der Durchführung von Arbeiten zugestimmt habe, noch habe die T GesmbH gegenüber der Erstbeschwerdeführerin diese Weitervergabe der Arbeit in Rechnung gestellt.

Unter Tz 30 erkannte der Prüfer das von der T GesmbH der Erstbeschwerdeführerin für 1992 und 1993 in Rechnung gestellte "Gehalt" der Mag. L. nicht als Betriebsausgabe an, weil Mag. L. nach deren eigenen Aussagen bei der T GesmbH beschäftigt gewesen sei und ausschließlich Klienten der T GesmbH betreut habe.

Unter Tz 32 verminderte der Prüfer die von der Erstbeschwerdeführerin als Betriebsausgaben für die Jahre 1993 bis 1995 geltend gemachten Beträge an AfA vom Firmenwert, indem er nicht von einer Nutzungsdauer von fünf Jahren, sondern von 15 Jahren ausging. Eine am 3. August 1992 vereinbarte Überbindung der Klienten in die G OHG, danach G KG (Erstbeschwerdeführerin), sei mit Stichtag 20. Jänner 1993 vorgenommen worden. Der Drittbeschwerdeführer sei bei der Umwandlung der Erstbeschwerdeführerin von einer OHG in eine KG als persönlich haftender Gesellschafter ausgeschieden, habe aber gleichzeitig Prokura erhalten und habe in einem Schreiben vom 29. März 1993 seinen Klienten bekannt gegeben, mit Wirkung ab 1993 eine Partnerschaft mit dem Zweitbeschwerdeführer einzugehen und dass sie in Zukunft in gesellschaftsrechtlicher Hinsicht als G KG auftreten würden. Tatsächlich sei der Drittbeschwerdeführer 14 Monate hindurch gegenüber den Klienten tätig geworden. Der Drittbeschwerdeführer argumentiere weiters, dass zum Zwecke der vollständigen Erhaltung des Klientenstockes eine Gesellschaft mit seinem Familiennamen gegründet worden sei. Daher sei der Drittbeschwerdeführer als Übergeber und nach außen hin tätiger Gesellschafter der den Klientenstock kaufenden Erstbeschwerdeführerin tätig geworden und es seien Maßnahmen gesetzt worden, das Vertrauensverhältnis der Klienten zu wahren. Deshalb sei der Firmenwert als nicht abnutzbares Wirtschaftsgut zu betrachten, wobei keine Bedenken bestünden, eine AfA über 15 Jahre anzusetzen.

Unter Tz 40a (Gewinn- bzw. Verlustverteilung) führte der Prüfer aus, dass der Drittbeschwerdeführer in den Jahren 1993 und 1994 etwa 14 Monate im Unternehmen der Erstbeschwerdeführerin mitgearbeitet habe. Dafür stehe ihm eine Vergütung zu, welche als Gewinnanteil in seiner Eigenschaft als Kommanditist zur Verrechnung gelange. 1993 seien vom Drittbeschwerdeführer 128.524 S für die Gesellschaft (Erstbeschwerdeführerin) vereinnahmt worden, welche er an sie jedoch nicht weiter gegeben habe. Da sich für das Jahr 1993 bei der Erstbeschwerdeführerin ein Gewinn ergebe, würden diese vom Drittbeschwerdeführer vereinnahmten 128.524 S als Vergütung für die Mitarbeit und damit als sein Gewinnanteil angesetzt.

Mit Bescheiden vom 3. August 1998 folgte das Finanzamt den Prüferfeststellungen und stellte (nach Wiederaufnahme der betreffenden Verfahren) die Einkünfte der Erstbeschwerdeführerin aus selbständiger Arbeit gemäß § 188 BAO für die Jahre 1992 bis 1995 dementsprechend fest, wobei es die auf den Drittbeschwerdeführer entfallenden Einkünfte für die Jahre 1992, 1994, 1995 mit Null, für 1993 mit 128.524 S, feststellte. In der Begründung verwies das Finanzamt jeweils auf den Prüferbericht.

Mit Schriftsatz vom 10. September 1998 erhob die Erstbeschwerdeführerin u.a. dagegen Berufung. Hinsichtlich der nicht anerkannten Kfz-Kosten verwies die Erstbeschwerdeführerin auf eine dieselbe Rechtsfrage betreffende Berufung der T GesmbH, weil es sich hinsichtlich des in Rede stehenden Fahrzeuges um die anteilig auf die Erstbeschwerdeführerin entfallenden Betriebskosten des Pkw handle, wobei der verbleibende Anteil dieses Kfz von der T GesmbH genutzt würde. Auf dieses Berufungsverfahren verwies die Erstbeschwerdeführerin auch hinsichtlich der Leistungsverrechnung betreffend mit der T GesmbH Dr. M. und Mag. L.

Mit Schriftsatz vom 28. Oktober 1998 erhob der Drittbeschwerdeführer Berufung, worin er ausführte, dass ihm im Prüfungsbericht für 1993 ein Gewinnanteil von 128.524 S zugerechnet worden sei. Auf Grund des darauf ergangenen Gewinnfeststellungsbescheides sei sein Einkommen 1993 um diesen Betrag erhöht worden. Gegen den genannten Feststellungsbescheid erhebe er Berufung. Er sei nicht Mitunternehmer der Erstbeschwerdeführerin, weil ihm im Gründungsvertrag alle einem Kommanditisten zustehenden Rechte genommen seien, weshalb er lediglich Scheingesellschafter sei. Außerdem habe er von Beginn an betont, in der Gesellschaft nicht mitzuarbeiten. Erst als sich Monate später herausgestellt habe, dass die Erstbeschwerdeführerin die erforderlichen Leistungen nicht termingerecht erbringen könne, habe die S GesmbH, welche auch Jahre vorher die Leistungen für den übertragenen Klientenstock erbracht habe, über Bitte des Zweitbeschwerdeführers, des wirtschaftlichen Alleineigentümers der Erstbeschwerdeführerin, im Werkvertrag die Klientenbetreuung für die Erstbeschwerdeführerin erbracht und dieser verrechnet. Außerdem seien 66.824 S des angeblichen Gewinnanteiles von den Klienten, welche die S GesmbH weiter im Werkvertrag betreut habe, unmittelbar an die S GesmbH überwiesen worden. Der Restbetrag von 62.500 S sei von ihm den Klienten namens der Erstbeschwerdeführerin quittiert und an die S GesmbH zur Teilabdeckung der Ansprüche, welche sie gegenüber der Erstbeschwerdeführerin aus schon erbrachten werkvertraglichen Leistungen und sonstigen Kosten gehabt habe, weiter geleitet worden. Die S GesmbH habe auch in einer Klage die 128.524 S

bereits als erhalten bestätigt. Schließlich kündigte der Drittbeschwerdeführer an, gegen zu hoch verrechnete Infrastrukturkosten, Kfz-Kosten und Zinsen, die von der T GesmbH der Erstbeschwerdeführerin angelastet worden seien, seine Berufung zu ergänzen.

Im weiteren Verwaltungsverfahren legte die Erstbeschwerdeführerin einen Schriftsatz der T GesmbH aus einem diese betreffenden Berufungsverfahren vor und erklärte, die Ausführungen der T GesmbH im eigenen Namen vorzubringen. Demnach sei zwischen der T GesmbH und der Erstbeschwerdeführerin anlässlich der Begründung einer Kanzleigemeinschaft Ende 1992 vereinbart worden, die Hälfte der "Leistungskapazität" der Mag. L., welche in einem Dienstverhältnis zur T GesmbH gestanden sei, der Erstbeschwerdeführerin werkvertraglich zur Verfügung zu stellen. Entgegen den getroffenen Vereinbarungen sei die durch die T GesmbH bereit gestellte "Leistungskapazität" der Mag. L. von der Erstbeschwerdeführerin in den Jahren 1992 und 1993 nicht in Anspruch genommen worden. Dennoch habe die T GesmbH die Kosten für die nach den getroffenen Vereinbarungen der Erstbeschwerdeführerin zur Verfügung zu stellende "Leistungskapazität" tatsächlich verrechnet. Als Leistungsgrundlage seien die allgemeinen Auftragsbedingungen für Wirtschaftstreuhänder vereinbart worden, wonach dem Wirtschaftstreuhänder das vereinbarte Entgelt auch bei Unterbleiben der Ausführung des Auftrages gebühre, wenn er zur Leistung bereit war und durch Umstände, die auf Seiten des Bestellers liegen, daran gehindert worden ist. Zwischen der T GesmbH und der Erstbeschwerdeführerin sei anlässlich der Begründung der Kanzleigemeinschaft auch vereinbart worden, der Erstbeschwerdeführerin die gesamte "Leistungskapazität" der Dr. M. durch die T GesmbH werkvertraglich zur Verfügung zu stellen. Dementsprechend sei auch die gesamte "Leistungskapazität" Dr. M. von der T GesmbH der Dispositionsgewalt der Erstbeschwerdeführerin zur Verfügung gestellt und vollständig verrechnet worden. Teile der "Leistungskapazität" Dr. M. seien von der Erstbeschwerdeführerin nicht in Anspruch genommen und der T GesmbH "rückgeliefert" worden. Diese Teile seien gegen entsprechende Teile der "Leistungskapazität" des Mag. K. getauscht worden, welche im Gegenzug durch die T GesmbH der Erstbeschwerdeführerin zur Verfügung gestellt worden seien. Die Erstbeschwerdeführerin habe im Betriebsprüfungsverfahren auch nachgewiesen, dass sich der Wert der solcherart "getauschten Leistungskapazitäten" im Betrachtungszeitraum 1993 bis 1995 bis auf einen geringfügigen Unterschiedsbetrag von etwa 7.000 S ausgleiche.

Weiters brachte die Erstbeschwerdeführerin zusammengefasst vor, dass es sich bei dem als Sonderhonorare bezeichneten Betrag von 63.500 S um "Schwarzhonorare" gehandelt habe, welche der Drittbeschwerdeführer zusätzlich zu den fakturierten Honoraren für die von ihm im Namen und für Rechnung der Erstbeschwerdeführerin erbrachten Leistungen für sich behalten habe.

Gegen die vom Finanzamt übernommenen Feststellungen des Prüferberichtes, wonach es sich beim Erwerb des Klientenstockes nicht um ein abnutzbares Wirtschaftsgut handle, welches einer fünfjährigen Nutzungsdauer unterliege, wandte sich die Erstbeschwerdeführerin mit der Begründung, der Umfang der Leistungen des Drittbeschwerdeführers im Zeitraum zwischen der Klientenstocküberbindung (20. Jänner 1993) bis Anfang 1994 habe etwa 25 % einer "Vollbeschäftigung" betragen. Das Ausmaß des Tätigwerdens des Drittbeschwerdeführers sei in zeitlicher Hinsicht mithin so gering, dass er keine maßgebliche Stellung im Rahmen der Erstbeschwerdeführerin erlangt haben könne, welche es ihm ermöglicht hätte, auf diese entscheidenden Einfluss zu nehmen. Auch der Inhalt der Tätigkeit des Drittbeschwerdeführers in diesem Zeitraum habe sich auf "Überbindungshandlungen" beschränkt. Der Drittbeschwerdeführer sei gemeinsam mit Dr. M. und dem Zweitbeschwerdeführer bei erstmaliger Jahresabschlusserstellung durch die Erstbeschwerdeführerin oder der erstmaligen sonstigen Leistungserbringung für Klienten in diesem Jahr (etwa Erstbesprechungen) anwesend gewesen, um den Zweitbeschwerdeführer bei den Entscheidungsträgern entsprechend "einzuführen". Selbst wenn man von einer Nichtabnutzbarkeit des Firmenwertes infolge der Mitarbeit des Drittbeschwerdeführers im Unternehmen der Erstbeschwerdeführerin ausginge, wären diese mit dem Ende der Tätigkeit des Drittbeschwerdeführers Anfang 1994 weggefallen und ab 1994 der Firmenwert jedenfalls als abnutzbar zu behandeln gewesen. Der vom Prüfer in seinem Bericht vertretenen Auffassung, die Gründung der Erstbeschwerdeführerin mit dem Familiennamen des Drittbeschwerdeführers sei erfolgt, um die vollständige Erhaltung des Klientenstockes zu gewährleisten, sei deshalb verfehlt, weil diese Gründung vor dem Erwerb des Klientenstockes durch die Erstbeschwerdeführerin erfolgt sei und dem Drittbeschwerdeführer für das "zur Verfügung Stellen" seines Familiennamens von der Erstbeschwerdeführerin keinerlei Vergütung gewährt worden sei. Das Recht der Erstbeschwerdeführerin, den Familiennamen des Drittbeschwerdeführers zu führen, sei nicht Bestandteil des entgeltlich erworbenen Firmenwertes. Letzterer repräsentiere ausschließlich den Klientenstock, nicht

aber den Namen des Drittbeschwerdeführers. Bei der Wahl des Namens des Drittbeschwerdeführers für die Erstbeschwerdeführerin habe es sich lediglich um einen Akt der Höflichkeit gegenüber dem Seniorpartner (Drittbeschwerdeführer) gehandelt. Der Drittbeschwerdeführer selbst sei gegenüber seinen Klienten nicht unter seinem eigenen Namen, sondern als S GesmbH aufgetreten. Wenn die Klienten also überhaupt mit einem Namen ein Vertrauensverhältnis assoziierten, so mit dem Namen der S GesmbH, nicht aber mit dem Familiennamen des Drittbeschwerdeführers.

In einem als fünfte Ergänzung der Berufungsschrift bezeichneten Schriftsatz vom 12. Oktober 2000 begehrte die Erstbeschwerdeführerin die Anerkennung einer gewinnmindernden Bildung von Rückstellungen im Wege vorzunehmender Bilanzberichtigungen. Der Drittbeschwerdeführer habe für von ihm im Jahr 1993 angeblich erbrachte Leistungen, die nach dessen Auffassung nicht durch den Grundbetrag des Überbindungsentgeltes des Klientenstockes abgedeckt seien, ein auf Grund einer angeblichen Vereinbarung an die S GesmbH zu entrichtendes Honorar von rund 900.000 S bei der Erstbeschwerdeführerin eingeklagt. 1997 sei das Klagebegehren auf Grund angeblich 1994 erbrachter weiterer Leistungen um einen Betrag von rund 70.000 S netto ausgedehnt worden. Bislang seien die Prozessaussichten des Drittbeschwerdeführers durch die Erstbeschwerdeführerin in Abstimmung mit dem sie vertretenden Rechtsanwalt als äußerst gering beurteilt worden, insbesondere auch deshalb, weil die Erstbeschwerdeführerin in einem weiteren vom Drittbeschwerdeführer gegen sie angestregten Verfahren rechtskräftig obsiegt habe. Wegen vermeintlicher Aussichtslosigkeit der Prozessposition der S GesmbH und des Drittbeschwerdeführers sei auf eine Rückstellungsbildung in den Jahresabschlüssen der Erstbeschwerdeführerin verzichtet worden. Diese Beurteilung müsse auf Grund eines der Erstbeschwerdeführerin am 27. September 2000 zugegangenen Urteiles des Handelsgerichtes Wien grundlegend revidiert werden. Diesem Urteil könne entnommen werden, dass die Entscheidung in dem erwähnten Verfahren, in welchem die Erstbeschwerdeführerin obsiegt habe, nur für den Problemkreis der "Entgeltanpassungen", nicht aber für die grundsätzliche Auslegung der Überbindungsvereinbarung vom 3. August 1992 herangezogen werden könne. Finde diese Ansicht des Handelsgerichtes eine Bestätigung durch das Oberlandesgericht, wäre als weitere Folge zu befürchten, dass die S GesmbH und der Drittbeschwerdeführer auch in demjenigen Verfahren obsiegen würden, welches anfangs als aussichtslos bezeichnet worden sei. Daraus würden sich beträchtliche Zahlungsverpflichtungen der Erstbeschwerdeführerin ergeben. Auf Grund des der Erstbeschwerdeführerin kürzlich zugegangenen Urteiles habe ein derartiges Obsiegen der S GesmbH und des Drittbeschwerdeführers bei weitem überwiegende Wahrscheinlichkeit. Unter Bedachtnahme auf § 198 Abs. 8 Z 1 HGB iVm § 5 EStG habe die Erstbeschwerdeführerin daher Rückstellungen zu bilden und aus diesem Rückstellungserfordernis ergebe sich die Notwendigkeit einer Bilanzberichtigung für die Jahre 1993 bis 1995. Zur Höhe der Bilanzberichtigung gliederte die Erstbeschwerdeführerin diese Rückstellungen nach den einzelnen Jahren auf, welche den klagsweise geltend gemachten Honoraranspruch, Zinsen und Verfahrenskosten betrafen.

In der vor der belangten Behörde durchgeführten mündlichen Verhandlung brachte der Drittbeschwerdeführer u.a. vor, dass er die unter Tz 26 des Prüferberichtes angeführten Honorare namens der Erstbeschwerdeführerin quittiert, die Beträge jedoch nicht abgeführt, sondern gegen bereits bestehende Kostenansprüche der S GesmbH gegenverrechnet habe. Der Zweitbeschwerdeführer gab zu diesen "Sonderhonoraren" an, dass ihm anfangs nicht klar gewesen sei, dass der Betrag von 63.500 S (Sonderhonorare) ein Teil des Betrages von 128.524 S sei. Erst durch die 1994 eingebrachte Klage sei dies bekannt geworden und dieser Betrag eingebucht worden. Ein Unterschiedsbetrag zwischen diesen 63.500 S und dem Betrag von 128.524 S sei aktenkundig bereits 1993 verbucht worden.

Mit dem an die Erstbeschwerdeführerin als Adressatin gerichteten angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufungen ab. Nach Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens stellt sie zu den "Kfz-Kosten, Luxustangente" u.a. fest, dass die Anschaffungskosten des Pkw Porsche 911 1.280.000 S betragen hätten. Die Kosten eines im Betrieb wirtschaftlichen, funktionell sicheren, nach der Verkehrsanschauung aber noch nicht luxuriösen Pkw würden 467.000 S ausmachen, weshalb sich die "Luxustangente" mit einem Prozentsatz von 63,5 % errechne. In diesem Verhältnis seien die geltend gemachten Kosten zu kürzen.

Zur "Leistungsverrechnung mit der GesmbH" hielt die belangte Behörde dem Einwand, es habe ein Vorteilsausgleich zwischen "der GesmbH" und der N GesmbH stattgefunden, entgegen, dass eine derartige Vereinbarung nach außen nicht ausreichend zum Ausdruck gekommen sei. Von einem Aktenvermerk über einen Vorteilsausgleich, der noch dazu erst nachträglich im August 1996 (lt. Prüferbericht: 1995) für Leistungen betreffend das Jahr 1993 ausgefertigt worden

sei, könne man wohl kaum sagen, dass er nach außen rechtzeitig in Erscheinung getreten sei. Für die Jahre 1994 und 1995 seien überhaupt keine Unterlagen betreffend den Vorteilsausgleich vorgelegt worden. Auf den Honorarnoten finde sich kein Hinweis auf einen Vorteilsausgleich. Auch aus einem Schreiben Dris. N., welches mit 28. Dezember 1992 datiert erstmals mit der ersten Ergänzung der Berufungsschrift vorgelegt worden sei, sei eine detaillierte Vereinbarung über einen Vorteilsausgleich zwischen "der GesmbH" und "der Bw" nicht zu ersehen. Mit Honorarnote vom 5. Dezember 1993 habe "die GesmbH" der N GesmbH Leistungen der Frau Dr. M. im Ausmaß von 110,5 Stunden mit insgesamt rund 50.000 S in Rechnung gestellt. Mit dieser Rechnung stelle "die GesmbH" Dr. M. gleichzeitig "der Bw" zur Gänze in Rechnung und der N GesmbH teilweise. Von Mag. L. sei überhaupt keine Leistung für "die Bw" erbracht worden, was auch vom Zweitbeschwerdeführer nicht bestritten werde. Es sei deshalb nicht einzusehen, warum "die GesmbH" die Hälfte der Aufwendungen für Mag. L. in Rechnung stelle. Es sei nicht nachvollziehbar, unter welchen Umständen ein Auftragsverhältnis mit "der GesmbH" zustande gekommen sein solle. Unter Fremden wäre in einem gleich gelagerten Fall der Vertragspartner, dem die Leistungskapazität zur Hälfte zur Verfügung gestellt wurde, sicherlich nicht bereit gewesen, diese zu bezahlen, und hätte diese auch nicht bezahlt, wenn Mag. L. gänzlich nur für den Vertragspartner, der die Leistungskapazität zur Verfügung stellen sollte, tätig geworden wäre. Entsprechend seien auch die Aufwendungen für Infrastruktur berechnet worden.

Zur Abschreibung des Firmenwertes stellte die belangte Behörde fest, dass der Drittbeschwerdeführer auch nach Veräußerung seiner Steuerberatungskanzlei noch für "die Bw" tätig geworden sei und in deren Namen auch Entgelte kassiert habe, welche vom Zweitbeschwerdeführer im Namen "der Bw" auch eingefordert worden seien. Auch habe der Drittbeschwerdeführer angegeben, dass zur Erhaltung der Klientel eine Personengesellschaft habe gegründet werden müssen, in welcher sein Name vorkomme. Aus diesen Umständen könne ersehen werden, dass der Praxiswert der Steuerberatungskanzlei als nicht abnutzbar angesehen werden müsse, nur die analoge Anwendung des § 6 Z 1 iVm § 8 Abs. 3 EStG 1988 zur Anwendung komme und der Firmenwert auf 15 Jahre abnutzbar und absetzbar sei.

Zur "Prozessrückstellung" habe der Zweitbeschwerdeführer selbst ausgeführt, dass zu den Bilanzstichtagen die Prozessaussichten als gut beurteilt worden und daher Rückstellungen nicht gebildet worden seien. Rückstellungen könnten nur für Verbindlichkeiten gebildet werden, die am Bilanzstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder dem Zeitpunkt ihres Eintrittes unbestimmt seien. Mit einer Verbindlichkeit müsse ernsthaft zu rechnen sein. Da auf die Verhältnisse zum Bilanzstichtag abgestellt werde, komme auch eine Bilanzberichtigung nicht in Betracht, weil es sich um keinen unrichtigen Bilanzansatz gehandelt habe. Darüber hinaus sei nicht zu erkennen, aus welchem Titel eine Rückstellung des Klagsbetrages und der Zinsen erfolgen solle. Selbst wenn - wie der Zweitbeschwerdeführer in der mündlichen Verhandlung ausgeführt habe - eine Berichtigung der Handelsbilanz zulässig sei, könne steuerlich keine Rückstellung gebildet werden, weil die Fälle der Rückstellungsbildung im Gesetz erschöpfend aufgezählt seien und keiner dieser Fälle vorliege. Da die schlechten Prozessaussichten grundsätzlich nicht bestritten würden, erübrige sich die Aufnahme beantragter Beweise.

Zur "Erfolgsverteilung" stellte die belangte Behörde fest, dass der Drittbeschwerdeführer ab 1993 noch etwa 14 Monate für die Erstbeschwerdeführerin tätig gewesen sei. Für diese Tätigkeit stehe ihm laut Überbindungsvertrag eine Vergütung zu, welche als Gewinnanteil in seiner Eigenschaft als Kommanditist zur Verrechnung gelange. Im Jahr 1993 habe der Drittbeschwerdeführer 128.524 S im Namen "der Gesellschaft" vereinnahmt, welche er jedoch nicht an "die Gesellschaft" weiter gegeben habe, weil er diese gegen eine ihm seiner Meinung nach zustehende Vergütung gegenverrechnet habe. Da sich auf Grund von Zurechnungen des Prüfers für das Jahr 1993 ein Gewinn ergebe, würden diese vom Drittbeschwerdeführer vereinnahmten Beträge als Vergütung für die Mitarbeit und damit als sein Gewinnanteil angesetzt. Durch den Zufluss an den Drittbeschwerdeführer sei die Realisierung des Gewinnanteiles zustande gekommen. Die Vergütung stehe dem Grunde nach zu, eine Arbeitsleistung sei tatsächlich erbracht worden und der Betrag sei zugeflossen. Die Zurechnung nach § 23 Z 2 EStG komme unabhängig vom Ausmaß der Beteiligung zur Anwendung. Diese Bestimmung könne wohl auch für Einkünfte aus selbständiger Arbeit sinngemäß angewendet werden. Die Ansicht, nicht Mitunternehmer zu sein, habe der Drittbeschwerdeführer erstmals in der Schlussbesprechung zur Betriebsprüfung vertreten. Während des gesamten Prüfungsverfahrens, welches sich über etwa ein Jahr hingezogen habe, sei er der Meinung gewesen, Mitunternehmer zu sein, und auch auf die Durchsetzung seiner Parteienrechte (wie Akteneinsicht) bedacht gewesen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat die Beschwerden wegen ihres sachlichen und persönlichen Zusammenhanges zur gemeinsamen Beratung und Entscheidung verbunden und darüber erwochen:

Soweit in der Beschwerde der Erstbeschwerdeführerin und des Zweitbeschwerdeführers ausgeführt wird, der angefochtene Bescheid sei an den Zweitbeschwerdeführer gerichtet, obwohl er keine Berufung erhoben hat, weshalb die Beschwerde vorsichtsweise von der Erstbeschwerdeführerin und vom Zweitbeschwerdeführer eingebracht werde, übersehen beide Beschwerdeführer, dass der angefochtene Bescheid - ungeachtet des Umstandes, dass im Einleitungssatz des Spruches Berufungen des Zweitbeschwerdeführers und des Drittbeschwerdeführers erwähnt werden - an die Erstbeschwerdeführerin und nicht an den Zweitbeschwerdeführer gerichtet ist.

Dass die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid die Berufung der Erstbeschwerdeführerin als Berufung des Zweitbeschwerdeführers bezeichnet, kann als berichtigbarer Schreibfehler angesehen werden, da sie sich in der Begründung des angefochtenen Bescheides unstrittig mit dem Vorbringen der Erstbeschwerdeführerin auseinander setzt.

Mit Schriftsatz vom 28. Oktober 1998 berief der Drittbeschwerdeführer ausdrücklich gegen den Feststellungsbescheid 1993. Die in diesem Schriftsatz angekündigte und später eingebrachte Ergänzung dieser Berufung, welche ihrer Begründung nach auch andere Jahre im Streitzeitraum erfasste, kann nicht als Berufung gegen die Feststellungsbescheide 1992 oder 1994 und 1995 angesehen werden.

Personen, die sich am Berufungsverfahren über einen auch gegen sie gerichteten einheitlichen Feststellungsbescheid nicht beteiligten, haben gegenüber der (ebenfalls einheitlich wirkenden) Berufungsentscheidung nur dann und nur insoweit das Recht zur Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof, als durch die Berufungsentscheidung ihre rechtliche Stellung verschlechtert wird (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 24. Februar 1966, 2083/64, VwSlg 3418/F, und vom 6. Mai 1975, 1526 und 1527/73, VwSlg 4831/F, sowie den hg. Beschluss vom 18. September 1975, 2253/74). Dies war gegenständlich nicht der Fall.

Die Beschwerde des Zweitbeschwerdeführers und die Beschwerde des Drittbeschwerdeführers, soweit sie die Jahre 1992, 1994 und 1995 betrifft, waren daher gemäß § 34 Abs. 1 und 3 VwGG zurückzuweisen, was der Verwaltungsgerichtshof in einem gemäß § 12 Abs. 3 leg. cit. gebildeten Senat beschlossen hat.

Hinsichtlich der so genannten Kfz-Luxustangente vermeint die Erstbeschwerdeführerin, dass die vom Verwaltungsgerichtshof in mehreren Erkenntnissen vertretene Ansicht, der Anteil des Repräsentationsaufwandes an Pkw-Kosten könne nur im Schätzungsweg ermittelt werden, keinesfalls für die Rechtslage seit dem Inkrafttreten des EStG 1988 gelten könne. Die Unangemessenheit von Aufwendungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 richte sich nach der allgemeinen Verkehrsauffassung, einem völlig unbestimmten Begriff, welcher dem Legalitätsgrundsatz des Art. 18 B-VG widerspreche. Schließlich sei kein abstrakter Maßstab der Angemessenheit anzuwenden, sondern auf die Stellung des Steuerpflichtigen Bedacht zu nehmen und die Angemessenheit "im Wege einer repräsentativen Umfrage in der Gesamtbevölkerung" zu ermitteln. Dem ist entgegen zu halten, dass der Verwaltungsgerichtshof etwa mit dem hg. Erkenntnis vom 22. März 2000, 97/13/0207, welchem ein unter das EStG 1988 zu subsumierender Sachverhalt für die Jahre 1992 bis 1994 zu Grunde gelegen ist, keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 gehegt hat, kein Erfordernis gesehen hat, demoskopische Untersuchungen vorzunehmen, und die Ansicht vertreten hat, dass eine höhere Einkommensklasse oder eine höhere gesellschaftliche Stellung des Abgabepflichtigen an der Beurteilung der repräsentativen Mitveranlassung bei ohnedies als angemessen angesehenen Anschaffungskosten von rund 470.000 S nichts zu ändern vermögen. Anschaffungskosten eines Pkw in Höhe von 467.000 S genügen - bezogen auf das Jahr 1991 - demnach unter Vernachlässigung der Repräsentationstangente den betrieblichen Erfordernissen. In seinem Erkenntnis vom 29. Mai 1996, 93/13/0014, hat der Verwaltungsgerichtshof die zur Beurteilung des Ausmaßes der repräsentativen Mitveranlassung bei der Anschaffung bestimmter Personenkraftwagen herangezogenen Maßstäbe auch für Leasingfahrzeuge angewandt. Vor dem Hintergrund dieser Rechtsprechung erweist sich die Beschwerde der Erstbeschwerdeführerin insoweit als unbegründet.

Zur Frage der "Prozessrückstellung" übersieht die Erstbeschwerdeführerin, dass der von ihr herangezogene § 5 EStG 1988 im Beschwerdefall nicht anzuwenden ist, weil die Erstbeschwerdeführerin keine in dieser Bestimmung geforderten Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit erzielte, sondern Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Die Erstbeschwerdeführerin ermittelte ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG 1988.

Nach § 4 Abs. 2 EStG 1988 muss der Steuerpflichtige die Vermögensübersicht (Jahresabschluss, Bilanz) nach den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung erstellen. Ist die Vermögensübersicht nicht nach diesen

Grundsätzen erstellt oder verstößt sie gegen zwingende Vorschriften dieses Bundesgesetzes, so muss er sie auch nach dem Einreichen beim Finanzamt berichtigen. Eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten konnte für das Streitjahr 1993 nach der hg. Rechtsprechung und für die Streitjahre 1994 und 1995 gemäß § 9 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 in der Fassung des Steuerreformgesetzes 1993 BGBl. Nr. 818 gebildet werden und ist bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 sohin erlaubt, aber im Allgemeinen nicht zwingend (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 23. März 2000, 97/15/0189, und Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer III A29, Tz 18 zu § 9, sowie Doralt, EStG4, Tz 11 zu § 9). Durch Unterlassen von Rückstellungsbildungen waren die Bilanzen der ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 ermittelnden Erstbeschwerdeführerin nicht unrichtig, weshalb eine Bilanzberichtigung und damit die im Verwaltungsverfahren begehrte Bildung von Rückstellungen schon aus diesem Grund nicht in Betracht kam und sich die Beschwerde deshalb in diesem Punkt als unbegründet erweist.

Zur Frage der Abschreibung des Firmenwertes geht die belangte Behörde davon aus, dass der Praxiswert dann kein abnutzbares Wirtschaftsgut darstelle, wenn das Vertrauensverhältnis zum bisherigen Praxisinhaber trotz Übertragung der Praxis aufrecht bleibe. Insoweit befindet sich die belangte Behörde im Einklang mit der hg. Rechtsprechung. In typisierender Betrachtungsweise ist der entgeltlich erworbene Kundenstock im Bereich der freien Berufe im Allgemeinen als abnutzbar anzusehen, weil bei freiberuflich Tätigen der Wert des Betriebes weitgehend auf das persönliche Vertrauensverhältnis zwischen dem Unternehmer und seinen Klienten gegründet ist; dieses Vertrauensverhältnis endet mit dem Ausscheiden des (ehemaligen) Kanzleihinhabers allmählich und muss sodann mit dessen Nachfolger neu begründet werden. Der Kundenstock ist aber so lange nicht als abnutzbares Wirtschaftsgut anzusehen, als der bisherige Kanzleihinhaber den Kundenstock - beispielsweise als Geschäftsführer der den Kundenstock erwerbenden Kapital- oder Personengesellschaft - weiterhin mitbetreut bzw. das Vertrauensverhältnis zum bisherigen Unternehmer trotz Überganges des Unternehmens aufrecht geblieben ist (vgl. etwa das Erkenntnis vom 25. April 2002, 97/15/0105, mwN). Da der Drittbeschwerdeführer auch nach Veräußerung seiner Steuerberatungskanzlei noch für die Erstbeschwerdeführerin tätig geworden sei und in deren Namen auch Entgelte kassiert habe und da zur Erhaltung der Klientel eine Personengesellschaft, in der der Name des Drittbeschwerdeführers vorkomme, gegründet worden sei, sei nach Ansicht der belangten Behörde der Praxiswert der Steuerberatungskanzlei als nicht abnutzbar anzusehen. Dabei übergeht die belangte Behörde - wie die Erstbeschwerdeführerin zutreffend aufzeigt - das wiederholte Vorbringen im Verwaltungsverfahren, der Drittbeschwerdeführer sei jedenfalls 1994 aus der Erstbeschwerdeführerin insoweit "ausgeschieden", als er jegliche Mitarbeit und Tätigkeit eingestellt habe. Weiters hat sich die belangte Behörde mit dem Vorbringen der Erstbeschwerdeführerin in dem als dritte Berufungsergänzung bezeichneten Schriftsatz, wonach der Drittbeschwerdeführer keine maßgebliche Stellung gehabt habe, weil er lediglich in einem untergeordneten zeitlichen Ausmaß tätig geworden sei und inhaltlich lediglich Überbindungshandlungen gemeinsam mit dem Zweitbeschwerdeführer gesetzt habe, genauso wenig auseinander gesetzt wie mit dem Vorbringen, dass der Drittbeschwerdeführer selbst gegenüber seinen Klienten früher nicht unter seinem eigenen Namen, sondern "als S GesmbH" aufgetreten sei, weshalb die Klienten den Drittbeschwerdeführer nicht mit seinem Familiennamen assoziierten und auch aus diesem Grund kein Vertrauensverhältnis zur Erstbeschwerdeführerin gegeben sei.

Zur Leistungsverrechnung mit "der GesmbH" lässt der angefochtene Bescheid Feststellungen vermissen, welche GesmbH mit dieser Bezeichnung gemeint sei. Aus den Verwaltungsakten und der Beschwerde ließe sich erschließen, dass es sich um die T GesmbH gehandelt habe. Die belangte Behörde tritt dem Argument der Erstbeschwerdeführerin, die ihr in Rechnung gestellte "Leistungskapazität" Dr. M. entspreche Leistungen, welche die Erstbeschwerdeführerin ihrerseits der N GesmbH gegenüber erbracht habe, und dass die Arbeitskapazität der Mag. L. der Erstbeschwerdeführerin zur Verfügung gestellt und ihr deshalb verrechnet worden sei, auch wenn diese Leistungen der Mag. L. nicht ausgeschöpft bzw. in Anspruch genommen habe, damit entgegen, dass eine nach außen in Erscheinung tretende Vereinbarung nicht vorliege, die einem Fremdvergleich standhalten könnte. Damit seien die Voraussetzungen für die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen nicht gegeben. Der angefochtene Bescheid entbehrt aber jeglicher Feststellungen, aus denen sich ergäbe, dass die Kriterien für die Vereinbarung zwischen nahen Angehörigen anzuwenden wären. Der angefochtene Bescheid enthält keine Feststellungen, wer Gesellschafter "der GesmbH" (gemeint wohl: der T GesmbH) und der N GesmbH im Streitzeitraum gewesen ist und dass diese Gesellschafter mit den Gesellschaftern der Erstbeschwerdeführerin - was die Erstbeschwerdeführerin in Abrede stellt - im Verhältnis naher Angehöriger gestanden seien.



Zu der das Jahr 1993 betreffenden "Erfolgsverteilung" bekämpft der Drittbeschwerdeführer die Feststellung der belangten Behörde, er habe 1993 den Betrag von 128.524 S im Namen "der Gesellschaft" vereinnahmt, aber nicht weitergeben, weil er diesen gegen eine ihm seiner Meinung nach zustehende Vergütung gegenverrechnet habe, und durch den Zufluss an ihn sei sein Gewinnanteil an der Erstbeschwerdeführerin realisiert worden. Zu Recht rügt der Drittbeschwerdeführer, dass die belangte Behörde es unterlassen hat, sich mit seinem Vorbringen im Verwaltungsverfahren auseinander zu setzen, dass der in Rede stehende Betrag von 128.524 S nicht ihm zustünde und auch nicht mit ihm zustehenden Forderungen aufgerechnet worden sei, sondern zu einem Teil (66.024 S) von den Klienten unmittelbar der S GesmbH überwiesen und zu einem anderen Teil (62.500 S) vom Drittbeschwerdeführer als geschäftsführendem Gesellschafter der S GesmbH bei den Klienten kassiert und mit Forderungen für durch die S GesmbH erbrachte Leistungen aufgerechnet worden sei.

Der angefochtenen Bescheid war somit gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003. Das Mehrbegehren der Erstbeschwerdeführerin war abzuweisen. Gemäß § 49 Abs. 1 letzter Satz VwGG ist Schriftsatzaufwand nur dann zuzuerkennen, wenn der Beschwerdeführer tatsächlich durch einen Rechtsanwalt vertreten ist. Einem Rechtsanwalt in eigener Sache ist Schriftsatzaufwand nicht zuzusprechen (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 22. Juni 2001, 2001/13/0012, und vom 3. Juli 2003, 99/15/0077). Vom Zweck dieser Gesetzesbestimmung ausgehend, ist bezüglich des Aufwandsatzanspruches ein Wirtschaftsprüfer dem im § 49 Abs. 1 VwGG genannten Rechtsanwalt gleichzusetzen (vgl. den hg. Beschluss vom 23. März 2000, 99/15/0202). Der als Vertreter der Erstbeschwerdeführerin angeführte Zweitbeschwerdeführer war als alleingeschäftsführender Gesellschafter der Erstbeschwerdeführerin ausschließlich befugt, die Erstbeschwerdeführerin gesellschaftsrechtlich zu vertreten. Einer zusätzlichen gewillkürten Vertretung des Zweitbeschwerdeführers, eines Wirtschaftsprüfers, bedurfte es nicht, weshalb das Einschreiten des Zweitbeschwerdeführers nicht als gewillkürte Vertretung anzusehen, sondern unmittelbar der durch ihren Komplementär gesellschaftsrechtlich handelnden Erstbeschwerdeführerin zuzurechnen ist.

Wien, am 29. Oktober 2003

#### **Schlagworte**

Schriftsatzaufwand Verhandlungsaufwand des Beschwerdeführers und der mitbeteiligten Partei Inhalt und Umfang des Pauschbetrages Mangel der Berechtigung zur Erhebung der Beschwerde mangelnde subjektive Rechtsverletzung Grundsätzliches zur Parteistellung vor dem VwGH Allgemein

#### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2003:2000130217.X00

#### **Im RIS seit**

09.12.2003

#### **Zuletzt aktualisiert am**

27.03.2012

**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)