jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2003/10/7 99/15/0246

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 07.10.2003

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1988 §5 Abs1;
EStG 1988 §9 idF 1993/818;
KStG 1966 §8 Abs1;
KStG 1988 §8 Abs2;

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden): 99/15/0247

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Karger und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Zehetner als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Reinisch, über die Beschwerden der A-Treuhand- und Revisionsgesellschaft mbH in B, vertreten durch Dr. Alexander Matt, Rechtsanwalt in 6900 Bregenz, Belruptstraße 8, gegen 1. den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg (Berufungssenat) vom 3. September 1999, GZ RV 853/1-V6/99, betreffend Körperschaftsteuer 1994 bis 1996 (erstangefochtener Bescheid), und 2. den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg vom 3. September 1999, GZ RV 854/1-V6/99, betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer (zweitangefochtener Bescheid), zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 763,80 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Anlässlich der bei der beschwerdeführenden Steuerberatungsgesellschaft mbH (in der Folge nur: Beschwerdeführerin) durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung traf der Prüfer ua folgende Feststellungen:

Rückstellungen für Schadenersatzverpflichtungen:

Unterlagen im Zusammenhang mit Rückstellungen für Schadenersatzverpflichtungen gegenüber Klienten für noch nicht entdeckte Beratungsfehler seien unter Bezugnahme auf die berufsrechtliche Verschwiegenheitsverpflichtung nicht vorgelegt worden. Mangels Nachweises, dass mit dem Entstehen der Verbindlichkeit ernsthaft zu rechnen sei, seien die Rückstellungen nicht anzuerkennen.

Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube:

Es sei der entstandene und noch nicht konsumierte Urlaubsanspruch mit dem Bruttourlaubsentgelt, den aliquoten Anteilen an Sonderzahlungen und den darauf entfallenden Lohnabgaben anzusetzen und nicht mit Beträgen, die sich aus der betrieblichen Kostenrechnung ergeben.

AfA des Klientenstockes Heinrich B:

Bei der Abschreibung des Klientenstockes sei von einer dreijährigen - und nicht wie von der Beschwerdeführerin angenommenen - zweijährigen Nutzungsdauer auszugehen.

Verzinsung des Verrechnungskontos des Alleingesellschafters und Geschäftsführers Egon R:

Die Nichtverzinsung des Verrechnungskontos 1995 und 1996 stelle eine verdeckte Ausschüttung dar, welche für 1995 unter Anwendung eines Zinssatzes von 8 % rund S 190.000,-- und 1996 unter Anwendung eines Zinssatzes von 6,25 % rund S 180.000,-- betrage. Die Kapitalertragsteuer sei als Rückstellung zu passivieren und an das Finanzamt abzuführen. Da sie durch Egon R getragen werde, sei sie als Forderung an diesen zu aktivieren.

Das Finanzamt folgte den Prüferfeststellungen und erließ im wieder aufgenommenen Verfahren entsprechende Körperschaftsteuerbescheide. Die sich aus den Feststellungen zum Verrechnungskonto Egon R ergebende Kapitalertragsteuer wurde für 1995 und 1996 mittels Zahlungs- und Haftungsbescheid festgesetzt.

Die Beschwerdeführerin erhob Berufungen. Mit den angefochtenen Bescheiden wurden diese - soweit für das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof von Relevanz - als unbegründet abgewiesen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat - nach Verbindung der Beschwerden zur gemeinsamen Beratung und Entscheidung - erwogen:

Rückstellungen für Schadenersatzverpflichtungen:

Zu den Rückstellungen für Schadenersatzverpflichtungen führte die Beschwerdeführerin im Berufungsverfahren aus, sie habe dem Prüfer vorgeschlagen, zwei namentlich genannte renommierte Wirtschaftstreuhänder mit Berufssitz außerhalb Vorarlbergs mit der Prüfung der Frage zu beauftragen, ob die beruflichen Verschwiegenheitsverpflichtung zu Recht bestehe.

In der in diesem Punkt abweisenden Berufungsvorentscheidung wurde ausgeführt, die Beschwerdeführerin habe in einem Aktenvermerk vom 24. August 1998 festgehalten, die Rückstellungen seien für Schadenersatzforderungen von Klienten, die aus konkreten Beratungsfehlern, die nach ihrer Einschätzung bei Klienten entstanden seien oder bei Entdeckung hätten entstehen können, gebildet und fortgeführt worden. Nach ihrer Einschätzung hätte die Versicherungsgesellschaft versucht, entweder die Kausalität oder das Vorliegen einer versicherten Tätigkeit (beispielsweise Vertragserstellungen) zu verneinen, sodass zivilrechtliche Haftungen ohne Regressmöglichkeiten gegenüber der Versicherungsgesellschaft an der Beschwerdeführerin hängen geblieben wären. Der Abgabenbehörde sei die Einsichtnahme in die handschriftlichen Unterlagen über die Zusammensetzung der einzelnen Rückstellungsbeträge mit der Begründung verweigert worden, dass - im Falle der Einräumung von Beratungsfehlern gegenüber der Finanzverwaltung - ein davon betroffener Klient mit einer abgabenrechtlichen Prüfung zu rechnen habe, bei welcher dieser Beratungsfehler entdeckt und damit der befürchtete Schaden tatsächlich eintreten würde. Abgesehen davon, dass die Beschwerdeführerin den Nachweis, dass ein Schaden bereits am Bilanzstichtag bestanden habe, nicht erbracht habe, sondern sich hinter die Verschwiegenheitsverpflichtung nach § 97 WTBO bzw des Zeugenverweigerungsrechtes § 171 Abs 2 BAO (die Beschwerdeführerin sei Partei und nicht Zeugin) verschanzt habe, sei die Abgabenbehörde auch über die konkrete Zusammensetzung der jährlichen Dotierungen im Dunkeln gelassen worden. Einen Wirtschaftstreuhänder mit der Prüfung der beruflichen Verschwiegenheitsverpflichtung zu beauftragen, sei im Gesetz nicht vorgesehen.

In der Berufungsverhandlung gab die Beschwerdeführerin an, es handle sich nicht um Pauschalwertberichtigungen, weil sich die Bewertung der Rückstellungen an den Umständen des Einzelfalles orientiert habe. Sie habe dem Prüfer eine "Aufstellung der Berechnung" von der Ferne gezeigt, weil darauf Namen vermerkt seien und ihn die berufliche Verschwiegenheitsverpflichtung nicht berechtige, Details mitzuteilen. Die Rückstellungen seien jeweils nach dem Tod

des Klienten, der Abwicklung eines Konkursverfahrens oder nach Ablauf von drei Jahren aufgelöst worden. Anhand des außerhalb des Streitzeitraumes liegenden Beispielfalles "Ladislav E", in welchem sie von der beruflichen Verschwiegenheitsverpflichtung entbunden worden sei, erläuterte sie die Art der Berechnung der Rückstellungen.

Im erstangefochtenen Bescheid führte die belangte Behörde aus, Beratungsfehler könnten zwar Schadenersatzforderungen von Klienten nach sich ziehen und insoweit könnte ein Rückstellungsbedarf tatsächlich gegeben sein. Der Gesetzeswortlaut erfordere jedoch nachweis- und konkretisierbare Umstände, wonach ernsthaft mit dem Entstehen eines Verpflichtungsgrundes zu rechnen sei. Die fehlende Offenlegung verhindere jede Kontrolle durch die Finanzverwaltung. Die Prüfung der Frage der Zulässigkeit der Rückstellungsbildung sowie der Zulässigkeit der Verschwiegenheitsverpflichtung könne einem Wirtschaftstreuhänder nicht übertragen werden. Verweigere die Beschwerdeführerin die Offenlegung der maßgeblichen Fakten, könnten die für die Rückstellungen angeführten Gründe nicht überprüft werden. Durch die Berufung auf Verschwiegenheitspflichten und die Verweigerung ihrer Mitwirkungspflicht müsse sie die damit zusammenhängenden Nachteile (Versagung der steuerlichen Anerkennung der Rückstellungsbildung) in Kauf nehmen. Es wäre ihr nämlich möglich gewesen, ihren Pflichten dadurch nachzukommen, indem sie dem Finanzamt die Unterlagen (den Schriftverkehr) "anonymisiert" zur Verfügung gestellt hätte.

Gemäß § 9 Abs 1 EStG 1988 idF Steuerreformgesetz 1993, BGBl Nr 818/1993, können Rückstellungen nur gebildet werden für

1. Anwartschaften auf Abfertigungen,

2.

laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen,

3.

sonstige ungewisse Verbindlichkeiten,

4.

drohende Verluste aus schwebenden Geschäften.

Für die Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1 EStG 1988 - die Beschwerdeführerin ermittelt ihren Gewinn nach dieser Bestimmung - bewirkt die bei dieser Gewinnermittlungsart zu beachtende Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, dass innerhalb des von den steuerlichen Vorschriften vorgegebenen Rahmens eine Verpflichtung zur Rückstellungsbildung für die steuerliche Gewinnermittlung besteht, wenn eine solche Verpflichtung für die Handelsbilanz besteht. § 9 Abs 3 EStG 1988 legt als Voraussetzung für die Bildung einer Verbindlichkeitsrückstellung fest, dass im jeweiligen Einzelfall konkret nachgewiesen wird, dass mit dem Vorliegen oder dem Entstehen der Verbindlichkeit ernsthaft zu rechnen ist. Es ist unstrittig, dass im konkreten Fall der Nachweis nicht erbracht wurde. Wenn die Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren vorgebracht hat, erst durch die Vorlage der Unterlagen würde der befürchtete Schaden konkret drohen, hat sie damit zum Ausdruck gebracht, dass bei Unterbleiben dieser Vorlage keine konkreten Umstände vorliegen, nach denen mit dem Entstehen einer Verbindlichkeit ernsthaft zu rechnen ist. Schon aus diesem Grunde konnte die belangte Behörde davon ausgehen, dass die Voraussetzungen für die Bildung von Rückstellungen nicht vorlagen.

Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube:

Der Beschwerdefall gleicht sowohl hinsichtlich der rechtserheblichen Sachverhalte als auch hinsichtlich der strittigen Rechtsfragen dem mit Erkenntnis vom heutigen Tag, 99/15/0257, 0258, entschiedenen Beschwerdefall. In dem Erkenntnis wurde ausgesprochen, dass die Beschwerde in diesem Punkt unbegründet ist. Zur Vermeidung von Wiederholungen wird daher auf die Entscheidungsgründe dieses Erkenntnisses verwiesen (§ 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG).

AfA des Klientenstockes Heinrich B:

Der Beschwerdefall gleicht sowohl hinsichtlich des rechtserheblichen Sachverhaltes als auch hinsichtlich der strittigen Rechtsfrage dem mit Erkenntnis vom heutigen Tag, 99/15/0257, 0258, entschiedenen Beschwerdefall. In dem Erkenntnis wurde ausgesprochen, dass die Beschwerde in diesem Punkt unbegründet ist. Zur Vermeidung von Wiederholungen wird daher auf die Entscheidungsgründe dieses Erkenntnisses verwiesen (§ 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG).

Verzinsung des Verrechnungskontos des Alleingesellschafters und Geschäftsführers Egon R:

Die Beschwerdeführerin brachte im Berufungsverfahren vor, 1995 und 1996 sei der Saldo aus dem Verrechnungskonto Egon R erheblich höher gewesen als ihre eigenen Bankverbindlichkeiten. Hätte Egon R seine Verbindlichkeiten gegenüber der Beschwerdeführerin beglichen, wäre dieser somit kein Zinsaufwand für Bankverbindlichkeiten entstanden. Deshalb habe die Beschwerdeführerin im Rahmen einer Mehr-Weniger-Rechnung zur Körperschaftsteuererklärung außerbücherlich diese Bankzinsen zur Gänze dem Bilanzgewinn hinzugerechnet. Verdeckte Ausschüttung würde bedeuten, dass der Gesellschaft aus den Geschäften mit dem Gesellschafter keine Aufwendungen entstehen dürften, weshalb die Bankzinsen außerbücherlich wieder hinzugerechnet worden seien. Da der Beschwerdeführerin in steuerrechtlicher Hinsicht kein Aufwand entstanden sei, sei auch keine verdeckte Ausschüttung anzunehmen.

In den Berufungsvorentscheidungen wurde ausgeführt, eine verdeckte Ausschüttung könne nicht nur in überhöhten Aufwendungen der Gesellschaft, sondern auch in entgangenen Einnahmen bestehen. Es sei davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin einem fremden Dritten gegenüber nicht unentgeltlich Darlehen in Millionenhöhe gewährt hätte. Eine Verzinsung, wie sie der Prüfer vorgenommen habe, erweise sich nicht als rechtswidrig. In der vom Prüfer festgestellten Differenz zwischen fremdüblicher Verzinsung und der von der Beschwerdeführerin vorgenommenen außerbücherlichen Hinzurechnung der Bankzinsen der Beschwerdeführerin sei daher eine verdeckte Ausschüttung gelegen, welche der Kapitalertragsteuer unterliege.

Im erstangefochtenen Bescheid führte die belangte Behörde aus, die Beschwerdeführerin habe Darlehen in nennenswerter Höhe nur ihrem Alleingesellschafter und Geschäftsführer Egon R eingeräumt. Unstrittig sei die teilweise Refinanzierung bei einem Geldinstitut. Die Beschwerdeführerin wäre nicht bereit gewesen, einer fremden (dritten) Person Darlehen zinsenfrei zu überlassen, sondern hätte in derartigen Fällen eine angemessene Marge verrechnet. Maßgeblich für die Angemessenheit der Zinsen sei die Höhe des Darlehensbetrages im Verhältnis Beschwerdeführerin zu Gesellschafter und nicht etwa der bei Banken refinanzierte Teilbetrag des Gesamtdarlehens. Würden die 1995 und 1996 durch Egon R refundierten Zinsen zum (durchschnittlichen) Darlehensbetrag in Relation gesetzt, errechneten sich Zinssätze von 1,77 % (1995) und 1,87 % (1996). Der Beschwerdeführerin seien hinsichtlich des auf Eigenmittel entfallenden Darlehensanteiles Zinsen zur Gänze entgangen. Bei fremdüblichen Verhältnissen sei der gesamte Darlehensstand angemessen (mit Aufschlag) zu verzinsen. Nach Auskunft eines Bankinstitutes seien gegenüber Privatkunden mit bester Bonität 7,75 % (1995) und 6,5 % (1996) an Zinsen für Darlehen in Millionenhöhe in Rechnung gestellt worden. Die Beschwerdeführerin sei folglich in ihren Rechten nicht verletzt, wenn das Finanzamt 8 % (1995) und 6,25 % (1996) an Zinsen für das hingegebene Darlehen in Ansatz gebracht habe.

Verdeckte Ausschüttungen (bzw. Kapitalerträge in Form verdeckter Ausschüttungen) im Sinn des § 8 Abs. 1 KStG sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben (vgl beispielsweise die hg Erkenntnisse vom 26. September 2000, 98/13/0107, 0108, und vom 28. November 2001, 96/13/0077).

Auch Zinsen, die einer Kapitalgesellschaft durch die Hingabe eines zinsenlosen Darlehens an einen Gesellschafter entgehen, bewirken eine verdeckte Ausschüttung. Dies gilt auch für eine unverzinsliche Verrechnungsforderung der Gesellschaft gegenüber dem Gesellschafter (vgl das hg Erkenntnis vom 23. Oktober 1997, 96/15/0117, mwN). Bereits im Erkenntnis vom 11. März 1992, 92/13/0030, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, dieser Fall sei aus der Sicht der Gesellschaft so zu betrachten, als hätte die Gesellschaft angemessene Zinsen erhalten und diese als Gewinn ausgeschüttet (die entgangenen Zinsen seien daher dem Gewinn hinzuzurechnen). Aus der Sicht des Gesellschafters werde unterstellt, dass er angemessene Zinsen zahle und sie wieder als (verdeckte) Ausschüttung erhalte (der Vorteil der Zinslosigkeit sei daher unter den Einkünften anzusetzen).

Das erstmalige Vorbringen in der Beschwerde, die Darlehenskonditionen gegenüber Egon R hielten insofern einem Fremdvergleich stand, als die Beschwerdeführerin in der Vergangenheit auch Mitarbeitern zinsenlose Darlehen ohne Besicherung gewährt habe, stellt eine gemäß § 41 VwGG unzulässige und daher unbeachtliche Neuerung dar.

Da die Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren jegliche Ausführungen zu den Zinssätzen, welche das Finanzamt seinen Berechnungen zu Grunde gelegt hat, unterlassen hat, stellt ihr erstmaliges Vorbringen in der Beschwerde, dass

nach ihrem "Dafürhalten" in den einzelnen Jahren "optimale Zins-Konditionen um zumindest 1,5 % unter den angeführten Sätzen" gelegen seien, ebenfalls eine gemäß § 41 VwGG unzulässige und daher unbeachtliche Neuerung dar.

Unverständlich ist die Rüge der Beschwerdeführerin, die belangte Behörde habe nicht berücksichtigt, dass die Besicherung der Bankverbindlichkeiten durch die persönliche Haftung des Egon R sowie durch Hypotheken auf in dessen Privateigentum befindliche Liegenschaften erfolgt seien. Damit falle "ein wesentlicher Aspekt eines Fremdvergleiches einer Darlehensgewährung, dass der Darlehensgeber über entsprechende Besicherungen verfüge", zur Gänze weg. Abgesehen davon, dass es sich bei den Ausführungen zur Besicherung der Bankverbindlichkeiten durch Egon R ebenfalls um eine gemäß § 41 VwGG unzulässige und daher unbeachtliche Neuerung handelt, wird damit noch nicht dargetan, dass im Beschwerdefall insgesamt fremdübliche Konditionen gegeben sind. Wenn die belangte Behörde unter diesen Umständen davon ausgegangen ist, dass die Darlehensgewährung einem Fremdvergleich nicht standhalte, kann dies nicht als rechtswidrig erkannt werden. Die Beschwerdeausführungen zeigen nicht auf, dass die von der belangten Behörde im Rahmen des Fremdvergleiches angestellten Überlegungen verfehlt gewesen wären.

Mit dem allgemein gehaltenen Vorbringen in der Beschwerde, das Parteiengehör sei bei der Berufungsverhandlung nur in formeller Hinsicht gewahrt worden, dessen tatsächliche Handhabung komme aber nahezu einer Rechtsverweigerung gleich, weil die dem Abgabepflichtigen zustehenden Rechte in der Sache durch Formalakte beschnitten worden seien, zeigt die Beschwerdeführerin keine konkrete Rechtsverletzung auf.

Da das Beschwerdevorbringen zum zweitangefochtenen Bescheid nicht über die in der Beschwerde gegen den erstangefochtenen Bescheid vorgebrachten Rügen hinausgeht, kann auf die obigen Ausführungen verwiesen werden.

Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003. Wien, am 7. Oktober 2003

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2003:1999150246.X00

Im RIS seit

03.11.2003

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at