

# TE Vwgh Erkenntnis 2018/1/31 Ra 2016/15/0009

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 31.01.2018

## Index

21/01 Handelsrecht;  
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;  
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

BAO §188;  
BAO §22 Abs1;  
EStG 1988 §11a Abs1;  
EStG 1988 §11a Abs2;  
EStG 1988 §23 Z2;  
HGB §105;  
UGB §105;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn sowie die Hofrätin Dr. Büsser und den Hofrat Mag. Novak als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Engenhart, über die Revision der S OHG in S, vertreten durch Mag.Dr. Paul Huber, Wirtschaftsprüfer in 5020 Salzburg, Fürstenallee 1, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 27. Oktober 2015, Zl. RV/6100278/2015, betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2005 bis 2007,

## Spruch

1. den Beschluss gefasst:

Die Revision wird betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2006 und 2007 zurückgewiesen.

2. zu Recht erkannt:

Das angefochtene Erkenntnis wird, soweit es die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2005 betrifft, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Revisionswerberin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.346,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

1 Bei der Revisionswerberin, einer aus den miteinander verheirateten Gesellschaftern Mag. Gerlind W und Georg W bestehenden OHG, die nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr bilanziert (Bilanzstichtag 31. Mai), wurde eine

abgabenbehördliche Prüfung durchgeführt. Der Prüfer stellte fest, die Gesellschafter hätten bis 2004 - dem Gesellschaftsvertrag entsprechend - eine Tätigkeitsvergütung in gleicher Höhe erhalten. Abweichend davon seien Georg W von 2005 bis 2007 Vergütungen iSd § 23 Z 2 EStG 1988 von nur 20.000 EUR zugewiesen worden, wohingegen Mag. Gerlind W Vergütungen von 50.000 EUR (2005) bzw. 80.000 EUR (2006 und 2007) erhalten habe. Da sich weder an den Vereinbarungen noch an der Tätigkeit der Gesellschafter etwas geändert habe, seien Vergütungen in gleicher Höhe (2005: je 35.000 EUR, 2006 und 2007: je 50.000 EUR) anzusetzen. Der Prüfer stellte weiters fest, Mag. Gerlind W habe am 20. Mai 2005 24.000 EUR in die Gesellschaft eingezahlt, wohingegen Georg W am 25. Mai 2005 (15.000 EUR) und am 27. Mai 2005 (18.000 EUR) insgesamt 33.000 EUR aus der OHG entnommen habe. Die Einlage von Mag. Gerlind W stelle daher keine betriebsnotwendige Einlage iSd § 11a EStG 1988 dar. Dies gelte auch für eine von Georg W am 6. Juli 2005 getätigten Einlage über 10.000 EUR, die zum Bilanzstichtag 31. Mai 2006 auf das Verrechnungskonto Mag. Gerlind W umgebucht worden sei. Auch der Umstand, dass die auf dem Verrechnungskonto Mag. Gerlind W verbuchten Entnahmen der Geschäftsjahre 2005/06 (26.573,09 EUR) und 2006/07 (26.216,09 EUR) zu den Bilanzstichtagen 31. Mai 2006 und 31. Mai 2007 auf das Verrechnungskonto Georg W umgebucht worden seien, könne den gemäß § 11a EStG 1998 begünstigten Gewinn von Mag. Gerlind W nicht erhöhen.

2 Das Finanzamt folgte dem Prüfer, verfügte die Wiederaufnahme der Verfahren und erließ den angeführten - sowie weiteren nicht streitgegenständlichen - Feststellungen entsprechende Feststellungsbescheide für die Jahre 2005 bis 2007, in denen der nach § 11a EStG 1988 begünstigt zu besteuernnde Anteil der Gewinnbeträge von Mag. Gerlind W niedriger angesetzt wurde.

3 Der gegen die genannten Feststellungsbescheide gerichteten Berufung gab der unabhängige Finanzsenat mit Berufungsentscheidung vom 14. März 2011, RV/0516-S/10, keine Folge.

4 Mit Erkenntnis vom 26. Februar 2015, 2011/15/0081, hob der Verwaltungsgerichtshof die Berufungsentscheidung vom 14. März 2011 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften auf, weil der unabhängige Finanzsenat - dem Finanzamt folgend - den Gesamtbetrag der in den Wirtschaftsjahren 2004/05 (70.000 EUR), 2005/06 (100.000 EUR) und 2006/07 (100.000 EUR) in Ansatz gebrachten Tätigkeitsvergütungen zu gleichen Teilen auf die beiden Mitgesellschafter verteilt hat. Damit wurde jedoch - worauf die Beschwerdeführerin bereits im Berufungsverfahren zu Recht hingewiesen hat - nur eine der in Bezug auf die Tätigkeitsvergütung relevanten Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages umgesetzt, nämlich die Festlegung der Tätigkeitsvergütung für beide Gesellschafter in gleicher Höhe. Unbeachtet blieb, dass den Gesellschaftern laut Gesellschaftsvertrag weit höhere Tätigkeitsvergütungen zustanden, die mangels gegenteiliger Feststellungen wohl als fremdüblich anzusehen sind. Geht man - wie der unabhängige Finanzsenat im angefochtenen Bescheid - davon aus, dass hinsichtlich der Tätigkeitsvergütung auf den Gesellschaftsvertrag zurückzugreifen ist, wäre demnach die Tätigkeitsvergütung von Georg W, dem laut Gesellschaftsvertrag eine monatliche Entlohnung in gleicher Höhe wie Mag. Gerlind W gebührt, entsprechend zu erhöhen. Dies jedenfalls solange als die Entlohnung von Mag. Gerlind W die im Gesellschaftsvertrag festgelegte Vergütung der Höhe nach nicht übersteigt. Für eine Kürzung der Tätigkeitsvergütungen von Mag. Gerlind W (welche am nach Verrechnung der Tätigkeitsvergütung verbleibenden Erfolg zu nur 20 % beteiligt ist) bleibt vor diesem Hintergrund kein Raum.

5 Das gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG mit 1. Jänner 2014 an die Stelle des unabhängigen Finanzsenates getretene Bundesfinanzgericht gab der (nunmehrigen) Beschwerde im fortgesetzten Verfahren teilweise Folge und erhöhte die Tätigkeitsvergütung von Georg W im Wirtschaftsjahr 2004/05 auf 50.000 EUR und in den Wirtschaftsjahren 2005/06 und 2006/07 auf je 80.000 EUR. Zur Begründung führte es im Wesentlichen aus, dass in Bezug auf die Änderung der Aufteilung der Tätigkeitsvergütung im Streitzeitraum keine dem Fremdvergleich standhaltende Vereinbarung vorliege, weshalb auf die im Gesellschaftsvertrag festgehaltene Vereinbarung zurückgegriffen werden müsse.

6 Eine Einlage von 24.000 EUR, die Mag. Gerlind W am 20. Mai 2005 und damit kurz vor dem Bilanzstichtag getätigten habe, stelle - so das Bundesfinanzgericht weiter - keine Einlage iSd § 11a EStG 1988 dar, weil eine Analyse des Kassakontos ergeben habe, dass die Tageslosungen der Revisionswerberin zur Abdeckung der laufenden Aufwendungen ausgereicht und zudem regelmäßige Überträge auf das Bankkonto zugelassen hätten. Der gegenständlichen Einlage müsse daher die Notwendigkeit abgesprochen werden, dazu gedient zu haben, "die Liquidität des Unternehmens zu sichern bzw. einen Schutz vor Insolvenz zu gewähren bzw. als Risikopolster gedient zu haben". Die Revisionswerberin habe zudem keinen weiteren Kapitalbedarf aufgezeigt. Von einer dauerhaften Stärkung des Betriebskapitals könne auch insofern nicht die Rede sein, als der Mag. Gerlind W nahestehende Gesellschafter

Georg W fünf bzw. sieben Tage nach der Einlage Barentnahmen von insgesamt 33.000 EUR getätigt habe.

7 Dass eine zum Bilanzstichtag 31. Mai 2006 vom Verrechnungskonto Georg W auf das Verrechnungskonto Mag. Gerlind W umgebuchte Einlage von 10.000 EUR nicht als Einlage iSd § 11a EStG 1988 anzusehen sei, begründete das Bundesfinanzgericht damit, dass der Umbuchung keine dem Fremdvergleich standhaltende Vereinbarung zwischen den Ehegatten Mag. Gerlind W und Georg W zugrunde gelegen habe und diese auch nicht wirtschaftlich indiziert gewesen sei. Auch wenn der Verwaltungsgerichtshof in den Erkenntnissen vom 24. Juni 2010, 2007/15/0261, und vom 29. Juli 2010, 2008/15/0007, ausführe, dass unter einer betriebsnotwendigen Einlage grundsätzlich jede Zuwendung in das Betriebsvermögen zu verstehen sei und damit jede dem Betrieb dienende Vermögenszuwendung umfasse, so stelle er aber auch klar, dass dies nicht gelte, wenn durch die Einlagengestaltung Umgehungshandlungen nicht auszuschließen seien. Genau diese könnten hier aber nicht ausgeschlossen werden. Auch in Bezug auf die Umbuchungen der auf dem Verrechnungskonto Gerlind W verbuchten Entnahmen der Geschäftsjahre 2005/06 (26.573,09 EUR) und 2006/07 (26.216,09 EUR) auf das Verrechnungskonto von Georg W, die zu den Bilanzstichtagen 31. Mai 2006 und 31. Mai 2007 erfolgten, sei für das Bundesfinanzgericht eine missbräuchliche Umschichtung der Geldmittel ab dem Wirtschaftsjahr 2005/2006 zum Zwecke der Erlangung einer möglichst hohen Steuerbegünstigung gemäß § 11a EStG 1988 erkennbar.

8 Eine Revision erklärte das Bundesfinanzgericht für unzulässig, weil das Erkenntnis in erster Linie von der im Rahmen der Beweiswürdigung vorgenommenen Beurteilung von Tatfragen abhinge, mit denen keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung in Zusammenhang stünden.

9 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die Revision. Das Finanzamt hat - trotz Aufforderung hiezu - keine Revisionsbeantwortung eingebracht.

10 Nach Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

11 Nach § 34 Abs. 1 VwGG sind Revisionen, die sich wegen Nichtvorliegens der Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zur Behandlung eignen, ohne weiteres Verfahren in nichtöffentlicher Sitzung mit Beschluss zurückzuweisen.

12 Nach § 34 Abs. 1a VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes gemäß § 25a Abs. 1 VwGG nicht gebunden. Die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG hat der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen der dafür in der Revision vorgebrachten Gründe (§ 28 Abs. 3 VwGG) zu überprüfen.

13 Die Revision trägt zur Zulässigkeit u.a. vor, das Bundesfinanzgericht habe im Zusammenhang mit der Beurteilung der Höhe der Tätigkeitsvergütung der Gesellschafter die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Fremdüblichkeit von Verträgen zwischen nahestehenden Personen unrichtig angewandt.

14 Auch bezüglich der Einlage von Mag. Gerlind W vom 20. Mai 2005 (24.000 EUR) sei vom Bundesfinanzgericht die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes unrichtig angewandt worden. Die gegenständliche Einlage werde hinsichtlich ihrer Betriebsnotwendigkeit iSd § 11a EStG 1988 anhand von Kriterien gemessen, die nicht der einschlägigen Rechtsprechung des VwGH entsprächen.

15 In Bezug auf die zu den Bilanzstichtagen 31. Mai 2006 und 31. Mai 2007 erfolgte Umbuchung von Einlagen und Entnahmen sei vom Bundesfinanzgericht die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Anerkennung von Verträgen zwischen nahestehenden Personen verkannt worden, weil diese bei "Verfügungen über Privatvermögen" bzw. "für ausschließlich private Sachverhalte" nicht gelte. Zu dieser Frage liege auch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor.

16 Betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2006 und 2007 wird mit diesem Vorbringen keine iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG wesentliche Rechtsfrage aufgezeigt.

17 Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen

worden wären (vgl. z.B. VwGH 4.9.2014, 2011/15/0135).

18 Das Bundesfinanzgericht hat - von der Revisionswerberin unwidersprochen - festgestellt, dass die Gesellschafter der Revisionswerberin bis 2004 - dem Gesellschaftsvertrag entsprechend - eine Tätigkeitsvergütung in gleicher Höhe erhalten haben. Abweichend dazu seien ihnen im Streitzeitraum (2005 bis 2007) Tätigkeitsvergütungen in unterschiedlicher Höhe zugewiesen worden. Dass das Abgehen von dieser im Gesellschaftsvertrag getroffenen Regelung von den Gesellschaftern vereinbart worden wäre und dass eine solche Vereinbarung über die Änderung der Tätigkeitsvergütung den dargestellten Voraussetzungen für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entsprochen hätte, geht aus den Verwaltungsakten nicht hervor und wird auch im Rahmen des Zulässigkeitsvorbringens nicht behauptet. Folglich erweist sich die Rüge, das Bundesfinanzgericht habe im Zusammenhang mit der Nichtanerkennung der geänderten Höhe der Tätigkeitsvergütung der Gesellschafter die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Fremdüblichkeit von Verträgen zwischen nahestehenden Personen unrichtig angewandt, als nicht zutreffend.

19 Soweit die Revisionswerberin im Zusammenhang mit der in den Jahren 2006 und 2007 erfolgten Umbuchung von Einlagen und Entnahmen den Standpunkt vertritt, das Bundesfinanzgericht habe die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Anerkennung von Verträgen zwischen nahestehenden Personen verkannt, weil diese bei "Feststellungen über Privatvermögen" bzw. "für ausschließlich private Sachverhalte" nicht gelte, ist ihr Folgendes zu entgegnen:

Die von einem Gesellschafter getätigten Einlagen und Entnahmen können nicht nachträglich in die Einlagen und Entnahmen eines anderen Gesellschafters umgewidmet werden. Dies erhellt schon daraus, dass die von einem Gesellschafter getätigten Einlagen in das Vermögen der Gesellschaft übergehen, weshalb der Gesellschafter über diese nicht mehr verfügen kann. Umgekehrt gehen die aus der Gesellschaft entnommenen Beträge in das Vermögen des Gesellschafters über, weshalb deren allfällige Weitergabe den Stand des bei der Gesellschaft für den entnehmenden Gesellschafter geführten Verrechnungskontos von vornherein nicht berühren kann. Der Frage, ob ein Anwendungsfall der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Anerkennung von Verträgen zwischen nahestehenden Personen vorlag, kommt demnach im Revisionsfall keine Bedeutung zu.

20 Die Revision war daher betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2006 und 2007 gemäß § 34 Abs. 1 und 3 VwGG zurückzuweisen.

21 Betreffend die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2005 hat der Verwaltungsgerichtshof in einem gemäß § 12 Abs. 1 Z 2 VwGG gebildeten Senat erwogen:

22 Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 24. Juni 2010, 2007/15/0261, auf welches gemäß § 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG verwiesen wird, zu Recht erkannt, dass jede Einlage in das Betriebsvermögen eine betriebsnotwendige Einlage iSd § 11a Abs. 1 EStG 1988 idFBGBI. I Nr. 71/2003 und 180/2004 darstellt, wenn sie im betrieblichen Interesse gelegen ist. Dies ist nur dann nicht der Fall, wenn Kapital bloß kurzzeitig um einen Abschlussstichtag zur Verfügung gestellt wird. Nicht betriebsnotwendig sind damit Einlagen, die lediglich kurze Zeit um den Abschlussstichtag im Betrieb verbleiben. Dem Begriff der betriebsnotwendigen Einlage ist somit kein über den Zweck, offensichtliche Umgehungshandlungen durch bloß kurzzeitige Einlagen zu vermeiden, hinausgehender Inhalt beizumessen.

23 Das Bundesfinanzgericht ging im angefochtenen Erkenntnis davon aus, dass die Einlage der Gesellschafterin Gerlind W vom 20. Mai 2005 in Höhe von 24.000 EUR nicht betriebsnotwendig iSd § 11a Abs. 1 EStG 1988 gewesen sei, weil sie keinen "Risikopolster" dargestellt und auch nicht dazu gedient habe, "die Liquidität des Unternehmens zu sichern bzw. einen Schutz vor Insolvenz zu gewähren". Die Revisionswerberin habe auch keinen weiteren Kapitalbedarf aufgezeigt. Damit ist das Bundesfinanzgericht - worauf im Vorbringen zur Zulässigkeit der Revision zutreffend hingewiesen wird - von der eingangs dargestellten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abgewichen, wonach dem Begriff der betriebsnotwendigen Einlage kein über den Zweck, offensichtliche Umgehungshandlungen durch bloß kurzzeitige Einlagen zu vermeiden, hinausgehender Inhalt beizumessen ist.

24 Soweit das Bundesfinanzgericht das Nichtvorliegen einer Einlage iSd § 11a Abs. 1 EStG 1988 auch damit begründet, dass von einer dauerhaften Stärkung des Betriebskapitals nicht die Rede sein könne, weil der Mag. Gerlind W nahestehende Gesellschafter Georg W fünf bzw. sieben Tage nach der Einlage Barentnahmen von insgesamt

33.000 EUR getätigt habe, ist darauf zu verweisen, dass die Begünstigung des § 11a EStG 1988 für Gewinne aus einer Mitunternehmerschaft gemäß § 11a Abs. 2 EStG 1988 nur die Gesellschafter in Anspruch nehmen können. Es kommt eine gesellschafterbezogene Betrachtung zur Anwendung. Es ist für jeden Mitunternehmer getrennt eine Gegenüberstellung seines Gewinnanteiles, seiner Entnahmen und seiner Einlagen vorzunehmen. Dabei hat die Aufteilung des Höchstbetrages von 100.000 EUR auf mehrere Gesellschafter nach Maßgabe des Anteils am steuerlichen Gewinn der Mitunternehmerschaft, somit nach Maßgabe des gesellschaftsvertraglich zustehenden Gewinnanteiles unter Berücksichtigung von Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben zu erfolgen (vgl. z.B. Doralt et al, EStG12, § 11a Tz 41). Vor diesem Hintergrund kommt dem Umstand, dass Georg W zeitnah zur Einlage von Mag. Gerlind W Entnahmen getätigt hat, keine Bedeutung zu. Vielmehr sind die Einlagen von Mag. Gerlind W ihren Entnahmen gegenüberzustellen, und die Entnahmen des Georg W seinen Einlagen. Anderes könnte nur bei Vorliegen einer missbräuchlichen Gestaltung gelten.

25 Das angefochtene Erkenntnis war daher, soweit es die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2005 betrifft, gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

26 Der Ausspruch über den Aufwandersatz stützt sich auf die §§ 47 ff (insbesondere § 50) VwGG iVm der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

Wien, am 31. Jänner 2018

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2018:RA2016150009.L00

**Im RIS seit**

21.02.2018

**Zuletzt aktualisiert am**

10.04.2018

**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)