



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 14

GZ. RV/0670-W/04,  
miterledigt RV/0671-W/04

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Mag. Alfred Peschl und die weiteren Mitglieder Dr. Wolfgang Six, Mag. Barbara Baumgartner und Günter Benischek über die Berufungen der A. reg. Gen.m.b.H., Adresse, vom 29. November 1989 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Körperschaften vom 7. November 1989 betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer 1985 bis 1987 sowie Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für den Zeitraum 1.1.1985 bis 31.12.1987 nach der am 9. März 2005 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer 1985 bis 1987 werden abgeändert.

Die Bescheide betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für den Zeitraum 1.1.1985 bis 31.12.1987 werden aufgehoben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### **Rechtsbelehrung**

Gegen diesen Bescheid ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idGF, ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieses Bescheides eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Be-

schwerde an den Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diesen Bescheid innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### **Entscheidungsgründe**

Im Zuge einer Betriebsprüfung bei der der A. reg. Gen.m.b.H. (im folgenden Bw.) wurde (u.a.) festgestellt, dass die Bw. in den streitgegenständlichen Jahren für von der B- Messe AG auf dem Messegelände in B vermietete Kojen Elektroinstallationsarbeiten durchgeführt hatte. Für diese Arbeiten waren der Bw. von ihren Genossenschaftern - zu einem fixen Stundensatz - Arbeitskräfte zur Verfügung gestellt worden. Darüber hinaus erhielten die herangezogenen Genossenschafter am Jahresende einen als "Montagenachzahlung" bzw. "Stundensatz-regulierung" bezeichneten Betrag.

Die Betriebsprüfung beurteilte eine derartige Vorgangsweise, wonach ein vereinbarter Preis nachträglich durch den Leistungsempfänger erhöht wird, sich dieser somit selbst belastet, als - unter den Gesichtspunkten eines Fremdvergleiches - unüblich und vertrat daher die Auffassung, dass die in den Jahresabschlüssen der Jahre 1985 bis 1987 für die Montagenachzahlungen als Betriebsausgaben ausgewiesenen Aufwendungen als verdeckte Gewinnausschüttungen zu qualifizieren und dem handelsrechtlichen Gewinn außerbilanzmäßig hinzuzurechnen seien.

Das zuständige Finanzamt für Körperschaften erließ daraufhin - den Feststellungen der Betriebsprüfung folgend - für die Jahre 1985 bis 1987 entsprechende Bescheide betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer sowie Haftungsbescheide für Kapitalertragsteuer.

Mit im Instanzenzug ergangenen Bescheiden der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland wurden die gegen diese Bescheide erhobenen Berufungen als unbegründet abgewiesen. Diese führte in der Begründung aus, dass die von der Bw. im vorliegenden Fall in Form einer nachträglichen Erhöhung der Entgelte für die von den Genossenschaftsmitgliedern im Zweckgeschäft der Bw. - der Erbringung von Dienstleistungen im Elektrobereich – erbrachten Leistungen gewährten Montagerückzahlungen typische "Warenrückvergütungen" im Sinne des § 11 KStG 1966 darstellten. Derartige Warenrückvergütungen seien unter den in den Abs. 1 bis 7 des § 11 KStG 1966 näher genannten Voraussetzungen als Betriebsausgaben absetzbar; insoweit aber die Voraussetzungen für die

steuerliche Absetzbarkeit nicht zuträfen, seien Warenrückvergütungen als Gewinnausschüttungen nicht abzugsfähig.

Gemäß § 11 Abs. 8 KStG 1966, in der ab 1975 gültigen Fassung würden die Bestimmungen der Absätze 1 bis 7, in welchen die abzugsfähigen Warenrückvergütungen aufgezählt seien, nicht für die dem Anwendungsbereich der Gewerbeordnung 1973 unterliegenden Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften gelten.

Da das Zweckgeschäft der Bw. der Gewerbeordnung unterliege, seien die von ihr an die Genossenschaftsmitglieder geleisteten Warenrückvergütungen nach der – mit dem AbgÄG 1974 eingefügten Bestimmung des § 11 Abs. 8 KStG 1966 nicht abzugsfähig.

Gegen die Berufungsentscheidungen erhob die Bw. Beschwerde beim Verfassungsgerichtshof und brachte verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Bestimmung des § 11 Abs. 8 KStG 1966 vor.

Der Verfassungsgerichtshof leitete ein Gesetzesprüfungsverfahren ein und hob mit Erkenntnis vom 27. Februar 2004, G 219, 220/03, diese Bestimmung als verfassungswidrig auf.

Mit Erkenntnis vom selben Tag, B 34, 35/02 hob der Verfassungsgerichtshof die bekämpften Bescheide der Finanzlandesdirektion auf.

Mit Schreiben vom 21. Mai 2004 beantragte die Bw. gemäß § 323 Abs. 12 BAO die Entscheidung der Rechtssache durch den gesamten Berufungssenat.

Im fortgesetzten Verfahren ist daher nunmehr ausschließlich darüber abzusprechen, ob die von der Bw. am Jahresende an Genossenschaftsmitglieder geleisteten und als "Montagenachzahlung" bzw. "Stundensatzregulierung" bezeichneten Beträge Betriebsausgaben sind, gemäß § 11 Abs. 2 KStG 1966 abzugsfähig sind oder verdeckte Gewinnausschüttungen an diese Genossenschaftsmitglieder darstellen.

In den Jahresabschlüssen der Bw. für die Jahre 1985 bis 1987 sind diese Aufwendungen mit folgenden Beträgen erfasst:

Aufwandsart	1985	1986	1987
Fremdarbeitskosten insgesamt	S 12,061.826,11	S 14,921.067,91	S 13,486.246,94
davon:			
Meisterabrechnung	S 11,717.147,11	S 14,462.686,00	S 13,206.499,44
Montagenachzahlung	S 344.679,00	S 458.381,00	S 279.747,50

Laut einer von der Bw. mit Schriftsatz vom 31. März 1989 der Betriebsprüfung vorgelegten Aufstellung vom 29. März 1989 betrugen die von den Genossenschaffern an die Bw. bzw. an die Gemeinde B verrechneten Stundensätze in Schilling:

Gemeinde B	Monteur	Helfer	Elektro- Wigo	Monteur	Helfer
1985	205,23	150,05	1985	182	155
1986	225,72	174,52	1986	194	165
1987	231,58	179,05	1987	204	174
1988	236,12	182,56	1988	208	177
1989	252,24	194,44	1989	226	192

Die Betriebsprüfung vertrat die Auffassung, dass es keinen Rechtstitel für diese Zahlungen gebe. Sie seien auch in den Statuten der Bw. weder dem Grunde nach noch in Form irgend-eines Hinweises auf die Vorläufigkeit des zu Jahresbeginn festgelegten Kontraktpreises enthalten.

Die Bw. stellte die von den Genossen für sie geleisteten Arbeitsstunden teilweise wesentlich über dem für die Genossen verbindlichen Kontraktpreis ihren Kunden in Rechnung. Der daraus erzielte Gewinn stehe völlig zur freien Disposition der Bw., ein teilweiser Anspruch der Genossen auf den Gewinn habe nicht festgestellt werden können. Es habe auch nicht festgestellt werden können, dass die Bw. einen bestimmten Verwaltungskostenanteil einbehalte und den Rest an die Genossen ausbezahle, was auf die Vorläufigkeit des Kontraktpreises schließen lassen könnte.

Eine nachträgliche freiwillige Preisregulierung zu Lasten des Gewinnes der Bw. sei abgaben-rechtlich bedeutungslos und stelle eine verdeckte Gewinnausschüttung dar.

Die Bw. führte dazu aus, sie benötige jedes Jahr für Arbeiten für die B- Messe und für andere Messeveranstaltungen fremde Arbeitskräfte und ersuche jedes Jahr ihre Mitglieder, für diese Arbeiten Mitarbeiter abzustellen. Die Bw. lege zu Beginn des Kalenderjahres einen (vor-läufigen) Stundensatz fest. Dieser Stundensatz sei relativ gering bemessen. Gegen Ende des Kalenderjahres, dh. nach Abschluss der letzten Messeveranstaltung, werde dann eine Stundensatzregulierung vorgenommen. Diese Stundensatzregulierung, in manchen Protokollen auch als Montagenachzahlung bezeichnet, sei seit über zwanzig Jahren Bestandteil des mündlichen Rechtsverhältnisses zwischen den Genossenschaffern und der Bw. Auch unter Einberechnung dieser Stundensatzregulierung würden diese Montagesätze

wesentlich unter den von den Genossenschaftern an Fremde verrechneten Stundensätzen liegen.

Entgegen der Ansicht der Betriebsprüfung bestehe für die Stundensatzregulierung ein Rechtstitel. Die Tatsache, dass seit mindestens zwanzig Jahren zu Beginn des Jahres ein Montagesatz aufgestellt wird, der zu Ende des Jahres reguliert wird, stelle beim Abschluss der Vereinbarung am Jahresbeginn einen Bestandteil des mündlichen Vertrages dar. Ein Beweis dafür sei die zumindest seit 1980 bestehende Tatsache, dass jedes Jahr diese Stundensatzregulierung mindestens S 5,- je Montagestunde betragen habe. Die Stundensatzregulierung werde somit nicht willkürlich vom Genossenschaftsvorstand vorgenommen, sondern unterliege fixen Regeln. Zum Vorliegen eines Rechtstitels sei es auch nicht notwendig, dass die Preisregulierung im Statut der Bw. vorgesehen ist.

In keinem Fall sei es zu einem Vorteil der Mitglieder gekommen. Eine verdeckte Gewinnausschüttung wäre nur dann anzunehmen, wenn die den Gesellschaftern gewährten Vorteile die ihnen auferlegten Nachteile überwiegen.

Im Zuge des Beschwerdeverfahrens führte die Bw. weiters aus,

- dass die von der Bw. geleisteten Beträge mit der Bezeichnung Stundensatzregulierung bzw. Montagenachzahlungen wirtschaftlich freigegebenen Haftrückklässen entsprechen würden.
- die Betriebsprüfung habe bei ihrer rechtlichen Beurteilung auch nicht berücksichtigt habe, dass nicht alle Genossenschaftsmitglieder Aufträge übernommen hätten, sondern jeweils nur rund ein Drittel.
- dass gegenständlich keine Warenrückvergütungen vorliegen würden.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 11 Abs. 1 KStG 1966 sind Warenrückvergütungen Vergütungen, die von Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften nach Schluss des Geschäftsjahres ihren Mitgliedern auf Waren gewährt werden, die sie im abgelaufenen Wirtschaftsjahr bezogen haben. Nachzahlungen, die bei Lieferungen oder Leistungen der Mitglieder an die Genossenschaft an Stelle von Warenrückvergütungen gewährt werden, und Rückzahlungen, die bei Erhebung von Unkostenbeiträgen geleistet werden, sind wie Warenrückvergütungen zu behandeln.

In den Absätzen 2 bis 7 des § 11 KStG 1966 wird näher definiert, unter welchen Voraussetzungen Warenrückvergütungen als Betriebsausgaben absetzbar sind. Insoweit die Voraussetzungen für die steuerliche Absetzbarkeit nach den genannten Bestimmungen nicht zutreffen, sind die Warenrückvergütungen als Gewinnausschüttung nicht abzugsfähig (vgl. Bauer-Quantschnigg, Die Körperschaftsteuer KStG 1966, § 11 Anm 8).

Gemäß § 8 Abs. 1 KStG 1966 bestimmt sich, was als Einkommen gilt und wie das Einkommen zu ermitteln ist, nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes und dieses Bundesgesetzes. Hierbei sind auch verdeckte Gewinnausschüttungen zu berücksichtigen.

Verdeckte Gewinnausschüttungen sind alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbaren Zuwendungen an die an einer Körperschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen, die zu einer Gewinnminderung der Körperschaft führen und die dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen, nicht gewährt werden (VwGH 20.9.1983, 82/14/0273).

Die Feststellung einer verdeckten Gewinnausschüttung setzt somit primär die Zuwendung eines geldwerten Vorteiles voraus, welcher das Einkommen der Körperschaft mindert. Weiters muss die Vorteilszuwendung an einen Anteilsinhaber der Körperschaft oder eine dem Anteilsinhaber nahe stehende Person erfolgen.

Eine Vorteilszuwendung stellt jedoch nur dann eine verdeckte Gewinnausschüttung dar, wenn sie nicht betrieblich veranlasst ist, sondern der Grund der Vorteilszuwendung in der Anteilsinhaberschaft des Empfängers zu sehen ist. Diese Frage ist einerseits nach der Methode des Fremdvergleiches nach dem Kriterium des Angemessenheit eines Aufwandes oder Entgeltes zu prüfen. Andererseits müssen Vereinbarungen zwischen der Körperschaft und dem Anteilsinhaber jenen Anforderungen entsprechen, wie sie für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen gefordert werden.

Gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1972 in Verbindung mit § 93 Abs. 1 Z 1 EStG 1972 haftet der Schuldner der Kapitalerträge (hier von Gewinnanteilen aus Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften) dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Im Hinblick auf den Umstand, dass der Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnissen vom 27. Februar 2004, G 219,220/03 bzw. B 34, 35/02, die Bestimmung des § 11 Abs. 8 KStG 1966 sowie die Bescheide der Finanzlandesdirektion vom 23. November 2001 aufgehoben hat, wären die strittigen Montagenachzahlungen, sofern es sich dabei tatsächlich um Warenrückvergütungen handelt, jedenfalls als Betriebsausgaben abzuziehen.

Das Vorliegen solcher Warenrückvergütungen wird aber von der Bw. verneint und wurde auch nie in den Jahresabschlüssen ausgewiesen. Weitere Ermittlungen hinsichtlich des Sachverhaltes sind gegenständlich nicht mehr zielführend. Die Bw. hat bereits mit Schreiben vom 18. September 2001 mitgeteilt hat, dass die Vorstandsprotokolle über den Berufszeitraum nicht mehr vorhanden sind, da sie ihre Unterlagen nur 10 Jahre lang aufbewahrt.

Eine abschließende Klärung dieser Frage ist aber gegenständlich nicht erforderlich, weil auch, soweit eine Abzugsfähigkeit nach § 11 Abs. 2 KStG 1966 nicht vorliegen würde, bei Gesamtbetrachtung aller Umstände des konkreten Falles keine verdeckten Ausschüttungen an die Genossenschafter, die Montagenachzahlungen erhalten haben, vorliegen.

So ist einerseits unbestritten (siehe Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion Seite 8), dass der vereinbarte Stundensatz zuzüglich Montagenachzahlungen im Fremdvergleich unter den branchenüblichen Stundensätzen lag, d.h. dass der gesamte Vorgang im Ergebnis wirtschaftlich eigentlich eher eine Vorteilszuwendung (Einlage) der Genossenschafter an die Bw. darstellt. Andererseits lässt sich die Montagenachzahlung durchaus auch mit dem im Wirtschaftsleben bei Bau- oder Montageleistungen gebräuchlichen Haftrücklass erklären.

Den Montagenachzahlungen sind daher gegenständlich als Betriebsausgaben zu behandeln.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Die Berechnungsgrundlagen ergeben sich wie folgt (alle Beträge in öS):

<b>Jahr</b>	1985	
Gewinn lt. Bilanz	574.982	
Umsatzsteuer Tz.16	-1.276	
Gewerbesteuerrst. Änderung	-1.013	
Gewinn neu	572.693	
KZ 626-630 lt. Erkl.	1.102.520	
Repräsentationsspesenerhöhung Tz.19	8.285	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	1.683.498	
<b>Jahr</b>	1986	
Gewinn lt. Bilanz	659.834	
Umsatzsteuer Tz.16	-1.261	
Gewerbesteuerrst. Änderung	-1.421	
Gewinn neu	657.152	
KZ 626-630 lt. Erkl.	1.260.839	
Repräsentationsspesenerhöhung Tz.19	11.138	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	1.929.129	
<b>Jahr</b>	1987	
Gewinn lt. Bilanz	242.306	
Umsatzsteuer Tz.16	-1.240	
Gewerbesteuerrst. Änderung	-1.112	
Gewinn neu	239.954	
KZ 626-630 lt. Erkl.	567.084	
Repräsentationsspesenerhöhung Tz.19	9.012	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	816.050	

Beilage: 6 Berechnungsblätter

Wien, am 10. März 2005