

TE Vwgh Erkenntnis 1983/11/8 83/14/0101

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 08.11.1983

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §4 Abs1;

EStG 1972 §28 Abs1;

EStG 1972 §4 Abs4;

EStG 1972 §47 Abs3;

KStG 1966 §8 Abs1;

1. BAO § 4 heute

2. BAO § 4 gültig ab 30.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019

3. BAO § 4 gültig von 01.01.2013 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013

4. BAO § 4 gültig von 26.03.2009 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2009

5. BAO § 4 gültig von 01.01.1995 bis 25.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 681/1994

6. BAO § 4 gültig von 19.04.1980 bis 31.12.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980

1. EStG 1972 § 28 gültig von 23.12.1987 bis 31.12.2018 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 61/2018

2. EStG 1972 § 28 gültig von 01.01.1985 bis 22.12.1987 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 483/1984

3. EStG 1972 § 28 gültig von 27.11.1982 bis 31.12.1984 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 570/1982

4. EStG 1972 § 28 gültig von 01.01.1982 bis 26.11.1982 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 520/1981

5. EStG 1972 § 28 gültig von 01.08.1974 bis 31.12.1981 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 409/1974

6. EStG 1972 § 28 gültig von 13.12.1972 bis 31.07.1974

1. EStG 1972 § 4 gültig von 18.07.1987 bis 31.12.2018 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 61/2018

2. EStG 1972 § 4 gültig von 21.12.1985 bis 17.07.1987 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 557/1985

3. EStG 1972 § 4 gültig von 22.12.1984 bis 20.12.1985 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 531/1984

4. EStG 1972 § 4 gültig von 01.01.1982 bis 21.12.1984 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 520/1981

5. EStG 1972 § 4 gültig von 31.12.1981 bis 31.12.1981 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 620/1981

6. EStG 1972 § 4 gültig von 20.12.1980 bis 30.12.1981 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 563/1980

7. EStG 1972 § 4 gültig von 17.12.1976 bis 19.12.1980 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 664/1976

8. EStG 1972 § 4 gültig von 23.07.1975 bis 16.12.1976 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 391/1975

9. EStG 1972 § 4 gültig von 09.08.1974 bis 22.07.1975 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 469/1974

10. EStG 1972 § 4 gültig von 01.08.1974 bis 08.08.1974 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 409/1974

11. EStG 1972 § 4 gültig von 13.12.1972 bis 31.07.1974

1. EStG 1972 § 47 gültig von 13.12.1972 bis 31.12.2018 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 61/2018

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden): 83/14/0104

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Reichel und die Hofräte Dr. Karlik, Dr. Simon, Dr. Schubert und Dr. Pokorny als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Novak, über die Beschwerde der Firma F in I, vertreten durch Dr. G. Heinz Waldmüller, Rechtsanwalt in Innsbruck, Fallmerayerstraße 8, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol (Berufungssenat) vom 21. März 1983, Zl. 30.963-3/82, betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer 1976, zu Recht erkannt: Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Reichel und die Hofräte Dr. Karlik, Dr. Simon, Dr. Schubert und Dr. Pokorny als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Novak, über die Beschwerde der Firma F in römisch eins, vertreten durch Dr. G. Heinz Waldmüller, Rechtsanwalt in Innsbruck, Fallmerayerstraße 8, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol (Berufungssenat) vom 21. März 1983, Zl. 30.963-3/82, betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer 1976, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 2.400,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin betreibt als Gesellschaft mit beschränkter Haftung ein Elekroununternehmen. An ihrem Stammkapital von S 100.000,-- sind nach dem Gesellschaftsvertrag vom 14. Mai 1974 vier Gesellschafter mit folgenden Stammeinlagen beteiligt: Grete F. und Dora Sp. mit je S 1.000,-- Ing. Horst A. mit S 25.000,-- und dessen Gattin Waltraud A. mit S 73.000,--. Zum (einzigen) Geschäftsführer wurde im erwähnten Gesellschaftsvertrag "längstens jedoch für die Dauer seines Gesellschaftsverhältnisses" Ing. Horst A. bestellt, Gesellschafterbeschlüsse werden mit einer Mehrheit von 80 % der abgegebenen Stimmen gefasst.

Eine im Jahr 1978 durchgeführte, die Kalenderjahre 1975 und 1976 erfassende steuerliche Prüfung versagte den an Ing. Horst A. im Jahre 1976 bezahlten Geschäftsführerbezügen von S 2.172.379,-- mangels Vorliegens eines Dienstverhältnisses die Anerkennung als Betriebsausgabe; denn die zugeflossenen Beträge stellten verdeckte Gewinnausschüttungen dar (TZ. 16 des Prüfungsberichtes). Gleichfalls nicht anerkannt wurden vom Betriebsprüfer von der Beschwerdeführerin gebildete Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen gegenüber Ing. Horst A. von S 976.594,- - im Jahre 1975 und von S 1.849.128,-- im Jahre 1976, weil Ing. Horst A. nach dem Pensionsvertrag bereits vor Erreichung des Pensionsalters jederzeit über die bis dahin gebildete Rücklage verfügen könne, was zwischen einer Gesellschaft und einem an ihr nicht beteiligten Dienstnehmer vollkommen unüblich und mit dem Institut einer Altersvorsorge nicht vereinbar sei (TZ. 21 des Prüfungsberichtes).

Gegen den der Auffassung des Prüfers folgenden Körperschaft- und Gewerbesteuerbescheid 1976 des Finanzamtes erhob die Beschwerdeführerin Berufung, in der sie im wesentlichen ausführte, das Dienstverhältnis mit dem Geschäftsführer Ing. Horst A. könne von der Beschwerdeführerin aus wichtigem Grunde gekündigt werden und zwar auch ohne Zustimmung des Geschäftsführers, weil dieser nach § 39 GesmbH-Gesetz bei der Beschlussfassung über die Kündigung seines Anstellungsvertrages nicht mitstimmen dürfe und daher bei einer solchen Beschlussfassung die ihm sonst eingeräumte Sperrminorität nicht wirksam sei. Auch im übrigen ließen sich aus den Regelungen des Anstellungs- und Pensionsvertrages keine grundsätzlichen Bedenken gegen das Vorliegen "eines steuerrechtlichen Dienstverhältnisses" zwischen der Beschwerdeführerin und ihrem Geschäftsführer ableiten. Das von Ing. Horst A. 1976 bezogene Bruttogehalt (Grundgehalt S 616.894,-- plus Umsatzprämie S 1.555.485,--) sei bei der Größenordnung des Unternehmens (Umsatz ca. 62 Millionen Schilling) nicht überhöht, zumal leitende Angestellte, die den Geschäftsführer unterstützen oder entlasten könnten, nicht vorhanden seien. Eine Umsatzprämie von 2,5 % stelle ein durchaus angemessenes Entgelt für die ungewöhnlich erfolgreiche Geschäftsführertätigkeit des Ing. Horst A. dar; keineswegs habe sie ihre Grundlage in der Gesellschafterstellung des Ing. Horst A., der in der Gesellschafterversammlung

"keineswegs eine beherrschende Stellung ausübt". Seine Bezüge seien damit zur Gänze lohnsteuerpflichtige Bezüge im Sinne des Einkommensteuergesetzes. Bei Regelung der Pensionsfrage habe Ing. Horst A. darauf Wert gelegt, dass seine spätere Versorgung nicht allein von der Ertragskraft der Gesellschaft abhängen sollte, weshalb sich die Beschwerdeführerin verpflichtet habe, den Pensionsanspruch "durch eine Lebensversicherung einschließlich einer Invaliditätsversicherung ganz oder teilweise abzudecken". Im Fall einer nur teilweisen versicherungsrechtlichen Sicherstellung hätte diese durch Schaffung einer Rücklage in mündelsicheren Wertpapieren ergänzt werden sollen. In diesem Zusammenhang sei die Klausel, Ing. Horst A. könne bereits vor Erreichen des Pensionsalters über die für ihn gebildete Pensionsrücklage verfügen, zu sehen. Ing. Horst A. habe sich damit die Möglichkeit gesichert, selbst für die teilweise Sicherstellung seiner Alterspension zu sorgen, indem er unter Heranziehung der bis dahin für ihn gebildeten Rücklagen einen ihm sicher erscheinenden Weg der Risikoabdeckung habe beschreiten können, in welchem Falle sich die Leistungspflicht der Beschwerdeführerin entsprechend gemindert hätte. Eine solche Regelung sei weder atypisch noch mit dem Institut einer Altersversorgung unvereinbar, sie bedeute nur eine "Steigerung der regelmäßig vereinbarten Sicherheitsmaßnahmen". Im Hinblick auf das existenzielle Interesse der Beschwerdeführerin an der Sicherung der lebenslangen Tätigkeit des Ing. Horst A. in ihrem Betrieb wäre ihm auf seinen Wunsch die Pensionszusage in der erfolgten Form sicher auch gegeben worden, wenn er nicht mit 25 % am Stammkapital der Beschwerdeführerin beteiligt wäre. Gegen den der Auffassung des Prüfers folgenden Körperschaft- und Gewerbesteuerbescheid 1976 des Finanzamtes erhob die Beschwerdeführerin Berufung, in der sie im wesentlichen ausführte, das Dienstverhältnis mit dem Geschäftsführer Ing. Horst A. könne von der Beschwerdeführerin aus wichtigem Grunde gekündigt werden und zwar auch ohne Zustimmung des Geschäftsführers, weil dieser nach Paragraph 39, GesmbH-Gesetz bei der Beschlussfassung über die Kündigung seines Anstellungsvertrages nicht mitstimmen dürfe und daher bei einer solchen Beschlussfassung die ihm sonst eingeräumte Sperrminorität nicht wirksam sei. Auch im übrigen ließen sich aus den Regelungen des Anstellungs- und Pensionsvertrages keine grundsätzlichen Bedenken gegen das Vorliegen "eines steuerrechtlichen Dienstverhältnisses" zwischen der Beschwerdeführerin und ihrem Geschäftsführer ableiten. Das von Ing. Horst A. 1976 bezogene Bruttogehalt (Grundgehalt S 616.894,- plus Umsatzprämie S 1.555.485,-) sei bei der Größenordnung des Unternehmens (Umsatz ca. 62 Millionen Schilling) nicht überhöht, zumal leitende Angestellte, die den Geschäftsführer unterstützen oder entlasten könnten, nicht vorhanden seien. Eine Umsatzprämie von 2,5 % stelle ein durchaus angemessenes Entgelt für die ungewöhnlich erfolgreiche Geschäftsführertätigkeit des Ing. Horst A. dar; keineswegs habe sie ihre Grundlage in der Gesellschafterstellung des Ing. Horst A., der in der Gesellschafterversammlung "keineswegs eine beherrschende Stellung ausübt". Seine Bezüge seien damit zur Gänze lohnsteuerpflichtige Bezüge im Sinne des Einkommensteuergesetzes. Bei Regelung der Pensionsfrage habe Ing. Horst A. darauf Wert gelegt, dass seine spätere Versorgung nicht allein von der Ertragskraft der Gesellschaft abhängen sollte, weshalb sich die Beschwerdeführerin verpflichtet habe, den Pensionsanspruch "durch eine Lebensversicherung einschließlich einer Invaliditätsversicherung ganz oder teilweise abzudecken". Im Fall einer nur teilweisen versicherungsrechtlichen Sicherstellung hätte diese durch Schaffung einer Rücklage in mündelsicheren Wertpapieren ergänzt werden sollen. In diesem Zusammenhang sei die Klausel, Ing. Horst A. könne bereits vor Erreichen des Pensionsalters über die für ihn gebildete Pensionsrücklage verfügen, zu sehen. Ing. Horst A. habe sich damit die Möglichkeit gesichert, selbst für die teilweise Sicherstellung seiner Alterspension zu sorgen, indem er unter Heranziehung der bis dahin für ihn gebildeten Rücklagen einen ihm sicher erscheinenden Weg der Risikoabdeckung habe beschreiten können, in welchem Falle sich die Leistungspflicht der Beschwerdeführerin entsprechend gemindert hätte. Eine solche Regelung sei weder atypisch noch mit dem Institut einer Altersversorgung unvereinbar, sie bedeute nur eine "Steigerung der regelmäßig vereinbarten Sicherheitsmaßnahmen". Im Hinblick auf das existenzielle Interesse der Beschwerdeführerin an der Sicherung der lebenslangen Tätigkeit des Ing. Horst A. in ihrem Betrieb wäre ihm auf seinen Wunsch die Pensionszusage in der erfolgten Form sicher auch gegeben worden, wenn er nicht mit 25 % am Stammkapital der Beschwerdeführerin beteiligt wäre.

In einem Nachtrag zu dieser Berufung (vom 31. Jänner 1979) legte die Beschwerdeführerin eine Neufassung des Anstellungs- und Pensionsvertrages mit Ing. Horst A. vor, die undatiert ist, nach ihrer Schlussklausel den Anstellungs- und Pensionsvertrag vom 15. Dezember 1975 "ersetzt" und in der unter anderem die von der Betriebsprüfung beanstandete Klausel (betreffend ein Verfügungsrecht des Ing. Horst A. über für ihn gebildete Pensionsrücklage) ersatzlos weggefallen ist. Die Beschwerdeführerin erklärte dazu, bei diesem Vorgang handle es sich nicht um eine rückwirkende Änderung der Pensionsregelung, sondern das Rückgängigmachen einer Maßnahme, die steuerlich noch

keine Wirkung ausgelöst habe und durch die sichergestellt werde, dass auch für die Vergangenheit bezüglich der Entnahme aus der Rücklage keine Manipulationen möglich seien. Damit sei nun von der durch die Neufassung des Vertrages geschaffenen geänderten Rechtslage auszugehen; dann aber könne das prinzipielle Bedenken gegen die steuerliche Anerkennung der Pensionsregelung nicht aufrechterhalten werden; deren Höhe beruhe auf der besonderen Tüchtigkeit des Geschäftsführers. Unter den gegebenen Verhältnissen wäre die Beschwerdeführerin bereit gewesen, auch einem fremden Geschäftsführer eine Pensionszusage in gleicher Höhe zu machen, wenn dessen Leistungskraft der des Ing. Horst A. entsprochen hätte.

Die belangte Behörde führte neben umfangreichen Erhebungen über Bezüge von dem Ing. Horst A. vergleichbaren gesellschafts- und familienfremden Arbeitnehmern und diesen erteilte Pensionszusagen zusätzlich Erhebungen über die Angemessenheit des von der Beschwerdeführerin in ihrer Bilanz zum 31. Dezember 1976 für das Jahr 1976 unter dem Titel "Pacht" verzeichneten Aufwandpostens von S 6,221.942,-- durch. Nach einem von der Beschwerdeführerin vorgelegten, jedoch nicht unterschriebenen Pachtvertrag hatte sie diesen Pachtzins in einer Höhe von 10 % ihres Umsatzes (ausgenommen Umsatzsteuer) für die Pacht der Betriebsliegenschaft, auf der sich das Betriebsgebäude befindet, und der übrigen Betriebsanlagengüter (Einrichtungsgegenstände, Maschinen usw.) an Ing. Horst A. als Verpächter zu bezahlen. Der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin teilte dazu mit, als angemessene Miete für Grundstück mit Lager und Büro und das vermietete Anlagevermögen (mit Buchwerten von ca. S 300.000,-- bis S 350.000,--) betrachte er einen Betrag von S 383.600,--, die Differenz auf den Pachtzins 1976 von S 5,838.342,-- werde "schätzungsweise zu je einem Drittel für die Zurverfügungstellung von "know-how", Lizenzen und des Firmenwertes bezahlt". Der Nutzung der Lizenzen komme für die Beschwerdeführerin ganz erhebliche Bedeutung zu, weil der Verpächter Ing. Horst A. bestellter Vertreter großer Firmen im Fernmelde- und Elektronikbereich sei, die vertraglichen Bindungen auf die Beschwerdeführerin übertragen habe und ihr damit die Grundlage für eine umfassende eigene Tätigkeit vom Pachtbeginn an gesichert habe. Zum "know-how" sei anzumerken, dass das Personal, das mit dem Betrieb von der Beschwerdeführerin (= Pächterin) übernommen worden sei, wegen seiner Spezialkenntnisse eine Sonderstellung einnehme, die innerhalb der Konkurrenz nicht erreichbar sei. Gegenüber den Lizenzen und dem besonderen "know-how" trete der Firmenwert eindeutig zurück, die Vorstellung der Beschwerdeführerin, dass nach Abzug des für Liegenschaft und Anlagevermögen bezahlten Zinses je 1/3 des Restes auf Lizenzen, know-how und Firmenwert entfielen, sei daher bezüglich des Firmenwertes "als ausgesprochen großzügig bemessen anzusehen".

Die belangte Behörde wies mit Bescheid vom 21. März 1983 die Berufung der Beschwerdeführerin gegen den Körperschaft- und Gewerbesteuerbescheid 1976 des Finanzamtes als unbegründet ab. Gleichzeitig änderte sie diese Bescheide zum Nachteil der Beschwerdeführerin insoweit ab, als als Betriebsausgabe nur die ortsübliche Miete für Liegenschaft und Anlagegüter im Ausmaß von

S 400.000,-- anerkannt und der diesen Betrag übersteigende an Ing. Horst A. unter dem Titel von Pachtzins bezahlte Betrag von

S 5,821.942,-- als (weitere) verdeckte Gewinnausschüttung behandelt wurde. Zur Begründung für diesen Bescheid führte die belangte Behörde im wesentlichen folgendes aus:

1. Zur Frage der Geschäftsführerbezüge des Ing. Horst A.:

Bei Lösung dieser Frage sei auf die Neufassung des Anstellungs- (und Pensions-)vertrages vom Jänner 1979 nicht Bedacht zu nehmen, weil ein Rechtsgeschäft mit steuerlicher Wirkung nicht auf einen früheren Zeitpunkt zurückbezogen werden könne, auch wenn die Rückbeziehung ohne Umgehungsabsicht vereinbart worden sei. Nach der 1976 bestandenen Vertragslage aber habe Ing. Horst A. bei der Geschäftsführung kein fremder Wille, insbesondere nicht der Wille der Gesellschafter, aufgezwungen werden können, womit das wesentliche Merkmal für ein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 3 EStG 1972 fehle; die Geschäftsführerbezüge zählten bei Ing. Horst A. nicht zu den Einkünften aus nichtselbstständiger, sondern zu jenen aus sonstiger selbstständiger Arbeit gemäß § 22 Abs. 1 Z. 2 EStG 1972. Soweit diese Bezüge echtes Leistungsentgelt bilden und nicht bloß nach Art verdeckter Gewinnausschüttungen auf Grund einer gesellschaftsrechtlichen Stellung als Früchte des eingesetzten Kapitals abreifen, seien sie trotzdem bei der Beschwerdeführerin als Betriebsausgabe abzugsfähig. Auf Grund der zum Vergleich herangezogenen "Top-Management-Gehaltsstudie 1976" des Dr. Helmut Neumann (Jahresbruttogehälter für die erste Führungsebene von vergleichbaren Gesellschaften mit beschränkter Haftung im Jahre 1976 zwischen S 417.000,-- und S 1,192.000,-- plus sonstige Zahlungen zwischen S 14.000,-- und S 295.000,--) und unter

Bedachtnahme auf die besonderen Umstände, dass nämlich Ing. Horst Bei Lösung dieser Frage sei auf die Neufassung des Anstellungs- (und Pensions-)vertrages vom Jänner 1979 nicht Bedacht zu nehmen, weil ein Rechtsgeschäft mit steuerlicher Wirkung nicht auf einen früheren Zeitpunkt zurückbezogen werden könne, auch wenn die Rückbeziehung ohne Umgehungsabsicht vereinbart worden sei. Nach der 1976 bestandenen Vertragslage aber habe Ing. Horst A. bei der Geschäftsführung kein fremder Wille, insbesondere nicht der Wille der Gesellschafter, aufgezwungen werden können, womit das wesentliche Merkmal für ein Dienstverhältnis im Sinne des Paragraph 47, Absatz 3, EStG 1972 fehle; die Geschäftsführerbezüge zählten bei Ing. Horst A. nicht zu den Einkünften aus nichtselbstständiger, sondern zu jenen aus sonstiger selbstständiger Arbeit gemäß Paragraph 22, Absatz eins, Ziffer 2, EStG 1972. Soweit diese Bezüge echtes Leistungsentgelt bilden und nicht bloß nach Art verdeckter Gewinnausschüttungen auf Grund einer gesellschaftsrechtlichen Stellung als Früchte des eingesetzten Kapitals abreifen, seien sie trotzdem bei der Beschwerdeführerin als Betriebsausgabe abzugsfähig. Auf Grund der zum Vergleich herangezogenen "Top-Management-Gehaltsstudie 1976" des Dr. Helmut Neumann (Jahresbruttogehälter für die erste Führungsebene von vergleichbaren Gesellschaften mit beschränkter Haftung im Jahre 1976 zwischen S 417.000,-- und S 1.192.000,-- plus sonstige Zahlungen zwischen S 14.000,-- und S 295.000,--) und unter Bedachtnahme auf die besonderen Umstände, dass nämlich Ing. Horst

A. sowohl auf technischem wie auf kaufmännischem Gebiet tätig sei, der Beschwerdeführerin wertvolle Geschäftsbeziehungen gebracht habe und es im Betrieb der Beschwerdeführerin keine zweite Führungsebene gebe, halte die belangte Behörde einen Geschäftsführerbezug von S 1.500.000,-- für Ing. Horst A. im Jahre 1976 für angemessen.

2. Zur Frage der Pensionsrückstellung für Ing. Horst A.:

Pensionen vor dem Ausscheiden der aktiven Tätigkeit zu bezahlen, wie dies Punkt VII lit. b des für die Beurteilung für 1976 maßgebenden Anstellungs- und Pensionsvertrages vom 15. Dezember 1975 vorsehe, sei ebenso untypisch wie das schon vom Prüfer hervorgehobene Verfügungsrecht des Ing. Horst A. über die für ihn gebildete Pensionsrücklage. Dazu komme, dass nach Punkt VII lit. c des genannten Vertrages als pensionsfähiger Jahresbezug 80 % des fünfzehnfachen zuletzt ausbezahlten Monatsbezuges zuzüglich aller ausbezahlten Zuschläge gebührten und nach lit. f der erwähnten Vertragsbestimmung sämtliche in diesem Vertrag geregelten Pensionen durch allfällige Ansprüche auf Leistungen aus anderen Titeln, wie z.B. der gesetzlichen Pensionsversicherung, nicht berührt würden. Diese Vereinbarungen (auch enthalten in der für 1976 unbeachtlichen Neufassung vom Jänner 1979) machten es wahrscheinlich, dass ein wie immer dem Geschäftsführer erwachsender Anspruch aus der Sozialversicherung für ihn die Konsequenz habe, mit Übertritt in den Ruhestand unter dem Titel der Pension insgesamt ein höheres als das bisherige Arbeitseinkommen beziehen zu können. Gegenüber einem gesellschaftsfremden Geschäftsführer wäre zweifellos bedungen worden, dass allfällige Ansprüche aus der gesetzlichen Pensionsversicherung auf die 80 v.H. des letzten Aktivbezuges anzurechnen seien. Pensionen vor dem Ausscheiden der aktiven Tätigkeit zu bezahlen, wie dies Punkt römisch sieben Litera b, des für die Beurteilung für 1976 maßgebenden Anstellungs- und Pensionsvertrages vom 15. Dezember 1975 vorsehe, sei ebenso untypisch wie das schon vom Prüfer hervorgehobene Verfügungsrecht des Ing. Horst A. über die für ihn gebildete Pensionsrücklage. Dazu komme, dass nach Punkt römisch sieben Litera c, des genannten Vertrages als pensionsfähiger Jahresbezug 80 % des fünfzehnfachen zuletzt ausbezahlten Monatsbezuges zuzüglich aller ausbezahlten Zuschläge gebührten und nach Litera f, der erwähnten Vertragsbestimmung sämtliche in diesem Vertrag geregelten Pensionen durch allfällige Ansprüche auf Leistungen aus anderen Titeln, wie z.B. der gesetzlichen Pensionsversicherung, nicht berührt würden. Diese Vereinbarungen (auch enthalten in der für 1976 unbeachtlichen Neufassung vom Jänner 1979) machten es wahrscheinlich, dass ein wie immer dem Geschäftsführer erwachsender Anspruch aus der Sozialversicherung für ihn die Konsequenz habe, mit Übertritt in den Ruhestand unter dem Titel der Pension insgesamt ein höheres als das bisherige Arbeitseinkommen beziehen zu können. Gegenüber einem gesellschaftsfremden Geschäftsführer wäre zweifellos bedungen worden, dass allfällige Ansprüche aus der gesetzlichen Pensionsversicherung auf die 80 v.H. des letzten Aktivbezuges anzurechnen seien.

3. Zur Frage der unter dem Titel "Pacht" geltend gemachten Betriebsausgabe

Folgte man dem vorgelegten "Gedächtnisprotokoll zum mündlich abgeschlossenen Pachtvertrag", entfielen 1976 auf Liegenschaftsmiete S 5.599.748,-- und auf Miete für Betriebsanlagegüter S 622.194,--. Einem Fremdvergleich standhalten könne aber nur der nach den späteren Stellungnahmen der Beschwerdeführerin im Berufungsverfahren selbst als auf die Miete für Betriebsgebäude und Anlagegüter entfallend behauptete Anteil am Pachtschilling von

S 400.000,--. Für den restlichen Pachtzins von S 5,821.942,-- treffe dies augenscheinlich nicht zu. Zum einen biete der Pachtvertrag keinen Anhaltspunkt dafür, dass mit den "Betriebsanlagegütern" auch die guten Geschäftsbeziehungen des Verpächters und das geschulte Personal an die Beschwerdeführerin zur Nutzung übergegangen sein sollten. Die guten Geschäftsverbindungen des Verpächters Ing. Horst A. beruhten offensichtlich nur auf seiner persönlichen Tüchtigkeit und dem Können seines Personals. Die Kenntnisse und Fähigkeiten des Verpächters stünden der Beschwerdeführerin aber auf Grund des Anstellungs- und Pensionsvertrages mit ihm als Geschäftsführer zur Verfügung und beim Personal der Beschwerdeführerin handle es sich um deren eigene Arbeitskräfte. Das besondere "know-how" der Arbeitnehmer des Verpächters vom 31. Dezember 1974 sei überdies 1976 zweifellos schon wieder veraltet gewesen und die Beschwerdeführerin werde ihre Ertragskraft überhaupt nur erhalten können, wenn ihr Geschäftsführer und ihr Personal mit den Weiterentwicklungen vertraut blieben, was der Beschwerdeführerin Aus- und Fortbildungskosten verursache. Bedenke man dazu, dass Arbeitnehmer aus dem Unternehmen der Beschwerdeführerin ausscheiden könnten, erschienen Zahlungen von rund 3 % des Umsatzes auf unbestimmte Zeit für die Zurverfügungstellung des besonderen "know-how" der Arbeitnehmer des Verpächters zum 31. Dezember 1974 nicht gerechtfertigt. Auch für das letzte Drittel des Pachtzinses fehle eine stichhaltige Begründung für dessen Bezahlung, weil die Beschwerdeführerin zugebe, gegenüber den "Lizenzen" und dem "know-how" trete der Firmenwert eindeutig stärker zurück, den Geschäfts- und Firmenwert repräsentierten ausschlaggebend nur die Geschäftsbeziehungen und die Qualität des Personals. Dabei handle es sich aber um einen von der Beschwerdeführerin eigenständig aufgebauten Firmenwert. Was vom bloßen Vermieter der Betriebsliegenschaft mit einigem Inventar unter dem Begriff "Firmenwert" gepachtet hätte werden können, vermöge die Beschwerdeführerin selbst nicht anzugeben. Einem fremden Vermieter würde sie nicht auf unbestimmte Zeit 10 % ihres Umsatzes, sondern nur die ortsübliche Miete für Liegenschaft und die Anlagegüter im Ausmaß von S 400.000,-- jährlich bezahlen. Soweit der an Ing. Horst A. bezahlte Pachtzins diese Miete übersteige, stelle er eine verdeckte Gewinnausschüttung (§ 8 Körperschaftsteuergesetz) dar. Folgte man dem vorgelegten "Gedächtnisprotokoll zum mündlich abgeschlossenen Pachtvertrag", entfielen 1976 auf Liegenschaftsmiete S 5,599.748,-- und auf Miete für Betriebsanlagegüter S 622.194,--. Einem Fremdvergleich standhalten könne aber nur der nach den späteren Stellungnahmen der Beschwerdeführerin im Berufungsverfahren selbst als auf die Miete für Betriebsgebäude und Anlagegüter entfallend behauptete Anteil am Pachtschilling von S 400.000,--. Für den restlichen Pachtzins von S 5,821.942,-- treffe dies augenscheinlich nicht zu. Zum einen biete der Pachtvertrag keinen Anhaltspunkt dafür, dass mit den "Betriebsanlagegütern" auch die guten Geschäftsbeziehungen des Verpächters und das geschulte Personal an die Beschwerdeführerin zur Nutzung übergegangen sein sollten. Die guten Geschäftsverbindungen des Verpächters Ing. Horst A. beruhten offensichtlich nur auf seiner persönlichen Tüchtigkeit und dem Können seines Personals. Die Kenntnisse und Fähigkeiten des Verpächters stünden der Beschwerdeführerin aber auf Grund des Anstellungs- und Pensionsvertrages mit ihm als Geschäftsführer zur Verfügung und beim Personal der Beschwerdeführerin handle es sich um deren eigene Arbeitskräfte. Das besondere "know-how" der Arbeitnehmer des Verpächters vom 31. Dezember 1974 sei überdies 1976 zweifellos schon wieder veraltet gewesen und die Beschwerdeführerin werde ihre Ertragskraft überhaupt nur erhalten können, wenn ihr Geschäftsführer und ihr Personal mit den Weiterentwicklungen vertraut blieben, was der Beschwerdeführerin Aus- und Fortbildungskosten verursache. Bedenke man dazu, dass Arbeitnehmer aus dem Unternehmen der Beschwerdeführerin ausscheiden könnten, erschienen Zahlungen von rund 3 % des Umsatzes auf unbestimmte Zeit für die Zurverfügungstellung des besonderen "know-how" der Arbeitnehmer des Verpächters zum 31. Dezember 1974 nicht gerechtfertigt. Auch für das letzte Drittel des Pachtzinses fehle eine stichhaltige Begründung für dessen Bezahlung, weil die Beschwerdeführerin zugebe, gegenüber den "Lizenzen" und dem "know-how" trete der Firmenwert eindeutig stärker zurück, den Geschäfts- und Firmenwert repräsentierten ausschlaggebend nur die Geschäftsbeziehungen und die Qualität des Personals. Dabei handle es sich aber um einen von der Beschwerdeführerin eigenständig aufgebauten Firmenwert. Was vom bloßen Vermieter der Betriebsliegenschaft mit einigem Inventar unter dem Begriff "Firmenwert" gepachtet hätte werden können, vermöge die Beschwerdeführerin selbst nicht anzugeben. Einem fremden Vermieter würde sie nicht auf unbestimmte Zeit 10 % ihres Umsatzes, sondern nur die ortsübliche Miete für Liegenschaft und die Anlagegüter im Ausmaß von S 400.000,-- jährlich bezahlen. Soweit der an Ing. Horst A. bezahlte Pachtzins diese Miete übersteige, stelle er eine verdeckte Gewinnausschüttung (Paragraph 8, Körperschaftsteuergesetz) dar.

Über die gegen diesen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erhobene Beschwerde und die dazu von der belangten Behörde erstattete Gegenschrift hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

1. Zur Frage der Geschäftsführerbezüge des Ing. Horst A.:

In seinem Erkenntnis vom 3. Mai 1983, Zl. 82/14/0277, hat der Verwaltungsgerichtshof unter Berufung auf dort zitierte österreichische und deutsche Rechtslehre und ältere Judikatur des Gerichtshofes selbst bekräftigt, er halte an dem von dieser Judikatur seit vielen Jahren verfolgten Grundsatz fest, dass rückwirkende Rechtsgeschäfte ungeachtet ihrer zivil- (handels-)rechtlichen Zulässigkeit für den Bereich des Steuerrechts nicht anzuerkennen sind, es sei denn, der Gesetzgeber selbst hätte den dargestellten Grundsatz durch eine besondere Vorschrift ausdrücklich oder schlüssig (nach der der Vorschrift offenbar zu Grunde liegenden Absicht) zu Gunsten einer steuerrechtlichen Relevanz rückwirkender Tatbestände (zu denen auch rückwirkende Vereinbarungen gehören können) durchbrochen. Eine solche besondere Vorschrift, aus der eine ausnahmsweise Anerkennung der erst 1979 mit Rückwirkung vereinbarten Vertragsänderung schon für 1976 abgeleitet werden könnte, vermag die Beschwerde nicht zu nennen und es besteht eine solche Vorschrift auch nicht. Das aber ergibt, dass die Beurteilung auf Grund der Sach- und Rechtslage zu erfolgen hat, wie sie sich im Jahre 1976 selbst auf Grund des Anstellungs- und Pensionsvertrages vom 15. Dezember 1975 in seiner während des ganzen Jahres 1976 gültig gewesenen Fassung ergab.

Geschieht dies, dann gleicht der im Beschwerdefall gegebene Sachverhalt in allen für die Frage des Bestehens eines steuerrechtlich anzuerkennenden Dienstverhältnisses zwischen der Beschwerdeführerin und dem Geschäftsführer Ing. Horst A. wesentlichen Tatbestandselementen jenem Sachverhalt, der dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 9. November 1977, Zl. 690/77, zu Grunde gelegen war: Dort war die einzige und allein vertretungsbefugte Geschäftsführerin einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung an deren Stammkapital mit 25 % beteiligt, im nunmehr gegebenen Fall beträgt die Beteiligung des gleichfalls einzigen und allein vertretungsbefugten Geschäftsführers Ing. Horst A. ebenso 25 %; im Fall des Vorerkenntnisses bestand eine Beteiligung des Ehegatten der Geschäftsführerin am Stammkapital im Ausmaß von 75 %, im hier zu entscheidenden Fall ist die Ehegattin des Geschäftsführers Eigentümerin von 73 % des Stammkapitals; im Fall des Vorerkenntnisses bedurften die Gesellschafterbeschlüsse - soweit Gesetz oder Gesellschaftsvertrag nichts anderes bestimmen - einer Mehrheit von 80 %, nach Punkt IX Absatz 8 des nunmehr maßgebenden Gesellschaftsvertrages vom 14. Mai 1974 werden Gesellschafterbeschlüsse mit einer Mehrheit von 80 % der abgegebenen Stimmen gefasst; im Fall des Vorerkenntnisses endete das behauptete Dienstverhältnis der Geschäftsführerin, wenn diese nicht mehr Gesellschafterin der Ges.m.b.H. war; vorher konnte sie nur aus einem wichtigen Grund gekündigt werden, wobei die Generalversammlung bestimmte, was als wichtiger Grund anzusehen wäre; im hier maßgebenden Gesellschaftsvertrag vom 14. Mai 1974 (Punkt VIII) wurde Ing. Horst A. zum Geschäftsführer "längstens ... für die Dauer seines Gesellschaftsverhältnisses" bestellt, Kündigung seitens der Beschwerdeführerin und Widerruf der Geschäftsführerbestellung durch sie sind nach Punkt IV des Anstellungs- und Pensionsvertrages vom 15. Dezember 1975 nur aus wichtigen Gründen, von denen vier beispielsweise aufgezählt werden, möglich. Geschieht dies, dann gleicht der im Beschwerdefall gegebene Sachverhalt in allen für die Frage des Bestehens eines steuerrechtlich anzuerkennenden Dienstverhältnisses zwischen der Beschwerdeführerin und dem Geschäftsführer Ing. Horst A. wesentlichen Tatbestandselementen jenem Sachverhalt, der dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 9. November 1977, Zl. 690/77, zu Grunde gelegen war: Dort war die einzige und allein vertretungsbefugte Geschäftsführerin einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung an deren Stammkapital mit 25 % beteiligt, im nunmehr gegebenen Fall beträgt die Beteiligung des gleichfalls einzigen und allein vertretungsbefugten Geschäftsführers Ing. Horst A. ebenso 25 %; im Fall des Vorerkenntnisses bestand eine Beteiligung des Ehegatten der Geschäftsführerin am Stammkapital im Ausmaß von 75 %, im hier zu entscheidenden Fall ist die Ehegattin des Geschäftsführers Eigentümerin von 73 % des Stammkapitals; im Fall des Vorerkenntnisses bedurften die Gesellschafterbeschlüsse - soweit Gesetz oder Gesellschaftsvertrag nichts anderes bestimmen - einer Mehrheit von 80 %, nach Punkt römisch neun Absatz 8 des nunmehr maßgebenden Gesellschaftsvertrages vom 14. Mai 1974 werden Gesellschafterbeschlüsse mit einer Mehrheit von 80 % der abgegebenen Stimmen gefasst; im Fall des Vorerkenntnisses endete das behauptete Dienstverhältnis der Geschäftsführerin, wenn diese nicht mehr Gesellschafterin der Ges.m.b.H. war; vorher konnte sie nur aus einem wichtigen Grund gekündigt werden, wobei die Generalversammlung bestimmte, was als wichtiger Grund anzusehen wäre; im hier maßgebenden Gesellschaftsvertrag vom 14. Mai 1974 (Punkt römisch acht) wurde Ing. Horst A. zum Geschäftsführer "längstens ... für

die Dauer seines Gesellschaftsverhältnisses" bestellt, Kündigung seitens der Beschwerdeführerin und Widerruf der Geschäftsführerbestellung durch sie sind nach Punkt römisch vier des Anstellungs- und Pensionsvertrages vom 15. Dezember 1975 nur aus wichtigen Gründen, von denen vier beispielsweise aufgezählt werden, möglich.

Diese Darstellung ergibt, dass auch im nunmehrigen Beschwerdefall ein Übergewicht der gegen ein echtes Dienstverhältnis sprechenden Umstände vorliegt. Vor allem der im Vorerkenntnis als atypisch hervorgehobene Umstand, das Dienstverhältnis davon abhängig zu machen, dass der Dienstnehmer Gesellschafter mit entscheidendem Einfluss auf die Geschäftsführung des Dienstgebers sein muss, besteht auch hier und indiziert ebenso eindeutig, wie seinerzeit im Falle des Erkenntnisses vom 9. November 1977, Zl. 690/77, dass im Beschwerdefall nicht Überlegungen einer Beschäftigung in dem bei einem Dienstverhältnis üblichen persönlichen Abhängigkeitsverhältnis maßgebend waren, sondern die einzige wirtschaftlich ausschlaggebende Komponente im Gesellschaftsverhältnis wurzelt, weswegen ein Dienstverhältnis zwischen der beschwerdeführenden Gesellschaft und Ing. Horst A. für den Bereich des Steuerrechtes im Streitjahr 1976 von der belangten Behörde mit Recht nicht angenommen wurde. Wenn sich die Beschwerde in dieser Frage auf Ziffer 1 des Erlasses vom 3. April 1981, AÖFV Nr. 150/1981, S. 399, beruft, ist sie darauf zu verweisen, dass dieser Erlass keine für den Verwaltungsgerichtshof verbindliche und daher von ihm anwendbare Rechtsquelle darstellt, darüber hinaus aber ausschließlich und ausdrücklich auf die mit dem Erkenntnis eines verstärkten Senates des Verwaltungsgerichtshofes vom 9. Dezember 1980, Zlen. 1666, 2223 und 2224/79, erfolgte Judikaturänderung Bezug nimmt, die belangte Behörde sich indessen im hier gegebenen Fall auf eine bereits früher bestandene Judikatur des Gerichtshofes (insbesondere das mehrfach zitierte Erkenntnis vom 9. November 1977, Zl. 690/77) stützen konnte. Diese Darstellung ergibt, dass auch im nunmehrigen Beschwerdefall ein Übergewicht der gegen ein echtes Dienstverhältnis sprechenden Umstände vorliegt. Vor allem der im Vorerkenntnis als atypisch hervorgehobene Umstand, das Dienstverhältnis davon abhängig zu machen, dass der Dienstnehmer Gesellschafter mit entscheidendem Einfluss auf die Geschäftsführung des Dienstgebers sein muss, besteht auch hier und indiziert ebenso eindeutig, wie seinerzeit im Falle des Erkenntnisses vom 9. November 1977, Zl. 690/77, dass im Beschwerdefall nicht Überlegungen einer Beschäftigung in dem bei einem Dienstverhältnis üblichen persönlichen Abhängigkeitsverhältnis maßgebend waren, sondern die einzige wirtschaftlich ausschlaggebende Komponente im Gesellschaftsverhältnis wurzelt, weswegen ein Dienstverhältnis zwischen der beschwerdeführenden Gesellschaft und Ing. Horst A. für den Bereich des Steuerrechtes im Streitjahr 1976 von der belangten Behörde mit Recht nicht angenommen wurde. Wenn sich die Beschwerde in dieser Frage auf Ziffer 1 des Erlasses vom 3. April 1981, AÖFV Nr. 150 aus 1981,, S. 399, beruft, ist sie darauf zu verweisen, dass dieser Erlass keine für den Verwaltungsgerichtshof verbindliche und daher von ihm anwendbare Rechtsquelle darstellt, darüber hinaus aber ausschließlich und ausdrücklich auf die mit dem Erkenntnis eines verstärkten Senates des Verwaltungsgerichtshofes vom 9. Dezember 1980, Zlen. 1666, 2223 und 2224/79, erfolgte Judikaturänderung Bezug nimmt, die belangte Behörde sich indessen im hier gegebenen Fall auf eine bereits früher bestandene Judikatur des Gerichtshofes (insbesondere das mehrfach zitierte Erkenntnis vom 9. November 1977, Zl. 690/77) stützen konnte.

Ebenso wenig ist der belangten Behörde eine Rechtswidrigkeit dadurch unterlaufen, dass sie der Ermittlung der als Betriebsausgabe der Beschwerdeführerin anerkannten, bei Ing. Horst

A. als sonstige Einkünfte qualifizierten Geschäftsführerbezüge die "Top-Management-Gehaltsstudie 1976" von H. Neumann in einer Weise zu Grunde gelegt hat, die die auch in der Beschwerde hervorgehobenen angeblich oder wirklich bestehenden besonderen Momente des Falles (keine weiteren leitenden Angestellten, Verbindung von kaufmännischer und technischer Tätigkeit etc.) in der Beschwerdeführerin weitgehend entgegenkommender Weise mit berücksichtigt hat. Die von der Beschwerde behauptete Rechtswidrigkeit ist dabei umso weniger unterlaufen, als die Beschwerdeführerin selbst nicht in der Lage war, auch nur annähernd gleichwertige Beweisunterlagen für die diesbezüglich zu treffenden Feststellungen namhaft zu machen.

2. Zur Frage der Pensionsrückstellung für Ing. Horst A.:

Aus den soeben den Ausführungen zu 1. vorangestellten Erwägungen ist auch in dieser nunmehr zu erörternden Frage von der Vertragslage auszugehen, wie sie während des ganzen Streitjahres 1976 auf Grund des Anstellungs- und Pensionsvertrages vom 15. Dezember 1975 in seiner damals geltenden (d. h. seiner ursprünglichen) Fassung bestanden hat.

Abgesehen davon, dass nach dem gleichfalls bereits zu 1. Gesagten das Grundlage eines allfälligen

Pensionsanspruches bildende Dienstverhältnis keine steuerliche Anerkennung finden konnte, hat die belangte Behörde richtig erkannt, dass die Pensionszusage in der vereinbart gewesenen Form keine Grundlage für Pensionsrückstellungen bilden konnte, weil diese Zusage in eben dieser Form gesellschaftsfremden Personen niemals gemacht worden wäre. Das ergibt sich in erster Linie aus der ganz atypischen Vertragsklausel, wonach Ing. Horst A. schon vor Erreichung des Pensionsalters jederzeit über die von der Beschwerdeführerin für seinen Pensionsanspruch gebildete Rücklage verfügen konnte. Aus welchen (wirtschaftlichen) Gründen immer dieses Verfügungsrecht eingeräumt worden sein mag, wäre es von einer nach rein wirtschaftlichen Gesichtspunkten vorgehenden Gesellschaft mit beschränkter Haftung einem gesellschaftsfremden Angestellten (Geschäftsführer) niemals zugestanden worden, schon weil ein solches Verfügungsrecht Ansprüche vorwegnimmt, von denen bis zum Eintritt des Pensionsfalles unsicher ist, ob sie gegen die Gesellschaft je erwachsen werden. Aber auch die weitere Überlegung in der Begründung des angefochtenen Bescheides trifft zu, dass einem gesellschaftsfremden Geschäftsführer eine Pension in der Höhe von 80 % des fünfzehnfachen zuletzt ausbezahlten Monatsbezuges zuzüglich aller Zuschläge (Bilanzgeld, Überstundenentgelt etc.) mit der zusätzlichen Klausel, diese Pension werde (unter anderem) durch Leistungen aus der gesetzlichen Pensionsversicherung nicht berührt (Punkt VII i lit. c) und f) des Vertrages vom 15. Dezember 1975), niemals zugesagt worden wäre, weil es mit dem Gedanken der Altersversorgung nicht vereinbar ist, dass der Begünstigte unter dem Titel einer Pension für eine aufgegebenen Tätigkeit mehr bezieht, als für deren tatsächliche Ausübung (Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 9. November 1982, Zlen. 82/14/0090, 0093). Dass eine derartige so genannte "Überversorgung" - wie dies die Beschwerde behauptet - bei längerer Tätigkeit im öffentlichen Dienst "die Regel" wäre, ist unrichtig; es darf im Gegenteil der Ruhegenuss der Bundesbeamten 80 v. H. des ruhegenussfähigen Monatsbezuges (die so genannte "Ruhegenussbemessungsgrundlage") nicht übersteigen (§§ 4 Abs. 2 und 7 Abs. 2 Pensionsgesetz 1965). Abgesehen davon, dass nach dem gleichfalls bereits zu 1. Gesagten das Grundlage eines allfälligen Pensionsanspruches bildende Dienstverhältnis keine steuerliche Anerkennung finden konnte, hat die belangte Behörde richtig erkannt, dass die Pensionszusage in der vereinbart gewesenen Form keine Grundlage für Pensionsrückstellungen bilden konnte, weil diese Zusage in eben dieser Form gesellschaftsfremden Personen niemals gemacht worden wäre. Das ergibt sich in erster Linie aus der ganz atypischen Vertragsklausel, wonach Ing. Horst A. schon vor Erreichung des Pensionsalters jederzeit über die von der Beschwerdeführerin für seinen Pensionsanspruch gebildete Rücklage verfügen konnte. Aus welchen (wirtschaftlichen) Gründen immer dieses Verfügungsrecht eingeräumt worden sein mag, wäre es von einer nach rein wirtschaftlichen Gesichtspunkten vorgehenden Gesellschaft mit beschränkter Haftung einem gesellschaftsfremden Angestellten (Geschäftsführer) niemals zugestanden worden, schon weil ein solches Verfügungsrecht Ansprüche vorwegnimmt, von denen bis zum Eintritt des Pensionsfalles unsicher ist, ob sie gegen die Gesellschaft je erwachsen werden. Aber auch die weitere Überlegung in der Begründung des angefochtenen Bescheides trifft zu, dass einem gesellschaftsfremden Geschäftsführer eine Pension in der Höhe von 80 % des fünfzehnfachen zuletzt ausbezahlten Monatsbezuges zuzüglich aller Zuschläge (Bilanzgeld, Überstundenentgelt etc.) mit der zusätzlichen Klausel, diese Pension werde (unter anderem) durch Leistungen aus der gesetzlichen Pensionsversicherung nicht berührt (Punkt römisch sieben i Litera c.) und f) des Vertrages vom 15. Dezember 1975), niemals zugesagt worden wäre, weil es mit dem Gedanken der Altersversorgung nicht vereinbar ist, dass der Begünstigte unter dem Titel einer Pension für eine aufgegebenen Tätigkeit mehr bezieht, als für deren tatsächliche Ausübung (Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 9. November 1982, Zlen. 82/14/0090, 0093). Dass eine derartige so genannte "Überversorgung" - wie dies die Beschwerde behauptet - bei längerer Tätigkeit im öffentlichen Dienst "die Regel" wäre, ist unrichtig; es darf im Gegenteil der Ruhegenuss der Bundesbeamten 80 v. H. des ruhegenussfähigen Monatsbezuges (die so genannte "Ruhegenussbemessungsgrundlage") nicht übersteigen (Paragraphen 4, Absatz 2 und 7 Absatz 2, Pensionsgesetz 1965).

Insgesamt ergibt sich damit, dass der belangten Behörde auch bei der Behandlung der Pensionsrückstellung im Hinblick auf die steuerlich nicht anzuerkennende Pensionszusage an Ing. Horst A. als von Seiten der Beschwerdeführerin erfolgte verdeckte Gewinnausschüttung kein ein subjektives Recht der Beschwerdeführerin verletzender Verstoß unterlaufen ist.

3. Zur Frage der unter dem Titel "Pacht" geltend gemachten Betriebsausgabe:

Gegenstand des Pachtvertrages war nach allen in dieser Richtung übereinstimmenden schriftlichen Unterlagen (Entwürfen?)

a) die dem Ing. Horst A. zur Gänze gehörende Liegenschaft, auf der sich das Betriebsgebäude befindet, und b) "die übrigen Betriebsanlagegüter, wie Einrichtungsgegenstände, Maschinen usw."

(auch als "das übrige Anlagevermögen" bezeichnet). Als Pachtschilling wurden 10 % des Umsatzes (ausgenommen Umsatzsteuer) derart vereinbart, dass auf den eben als a) bezeichneten Pachtgegenstand 9/10 und auf den eben als b) bezeichneten Pachtgegenstand 1/10 dieses Pachtschillings entfiel. Pachtverträge über weitere oder andere Pachtobjekte (Lizenzen, Firmenwert etc.) sind im Jahre 1976 nicht so ausreichend zum Ausdruck gebracht worden, dass sie für den Bereich des Steuerrechts im Hinblick darauf Anerkennung finden könnten, dass der Verpächter nicht nur der alleinige Geschäftsführer und Eigentümer eines Sperrminoritätsanteiles an der Pächterin ist, sondern deren Geschäftsanteile insgesamt zu 98 % in seinem Eigentum und im Eigentum seiner Ehegattin stehen (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. Mai 1977, Zlen. 346, 453/77, Slg. N. F. Nr. 5139/F, u.v.a.). (auch als "das übrige Anlagevermögen" bezeichnet). Als Pachtschilling wurden 10 % des Umsatzes (ausgenommen Umsatzsteuer) derart vereinbart, dass auf den eben als a) bezeichneten Pachtgegenstand 9/10 und auf den eben als b) bezeichneten Pachtgegenstand 1/10 dieses Pachtschillings entfiel. Pachtverträge über weitere oder andere Pachtobjekte (Lizenzen, Firmenwert etc.) sind im Jahre 1976 nicht so ausreichend zum Ausdruck gebracht worden, dass sie für den Bereich des Steuerrechts im Hinblick darauf Anerkennung finden könnten, dass der Verpächter nicht nur der alleinige Geschäftsführer und Eigentümer eines Sperrminoritätsanteiles an der Pächterin ist, sondern deren Geschäftsanteile insgesamt zu 98 % in seinem Eigentum und im Eigentum seiner Ehegattin stehen vergleiche , Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. Mai 1977, Zlen. 346, 453/77, Slg. N. F. Nr. 5139/F, u.v.a.).

Es ist daher nur noch zu prüfen, ob und inwieweit der von der Beschwerdeführerin im Streitjahr 1976 als Betriebsausgabe geltend gemachte Pachtzins von S 6,221.942,-- für die beiden oben genannten Pachtobjekte angemessen oder mit Rücksicht darauf, dass die Pachtobjekte im Eigentum eines ihrer Gesellschafter stehen, als verdeckte Gewinnausschüttung anzusehen ist. Dazu aber hat die Beschwerdeführerin selbst durch ihren steuerlichen Vertreter in ihrer Stellungnahme vom 22. November 1982 (Blatt 134 des Aktes der belangten Behörde) erklärt, sie betrachte als angemessenes Entgelt für die Gebrauchsüberlassung an der Betriebsliegenschaft jährlich S 348.600,--, am "vermieteten" ("bzw. "verpachteten") Anlagevermögen jährlich S 35 000,--, das sind zusammen S 383.600,-- . Wenn also die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid davon ausging, vom behaupteten Pachtzins könnten ohnehin S 400.000,-- einem Fremdvergleich standhalten, für den restlichen Pachtzins von S 5,821.942,-- treffe dies nicht zu, sodass dieser eine verdeckte Gewinnausschüttung darstelle, hat sie Rechte der Beschwerdeführerin nicht verletzt.

Damit aber war die sich insgesamt als unbegründet darstellende Beschwerde abzuweisen § 42 Abs. 1 VwGG 1965). Damit aber war die sich insgesamt als unbegründet darstellende Beschwerde abzuweisen (Paragraph 42, Absatz eins, VwGG 1965).

Der Zuspruch von Aufwändersatz an den Bund beruht auf den §§ 47 ff VwGG 1965 Der Zuspruch von Aufwändersatz an den Bund beruht auf den Paragraphen 47, ff VwGG 1965.

Wien, am 8. November 1983

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1983:1983140101.X00

Im RIS seit

01.06.2001

Zuletzt aktualisiert am

14.12.2009

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