jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2002/2/19 2001/14/0161

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 19.02.2002

Index

21/02 Aktienrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

AktG 1965 §70;
KStG 1988 §8 Abs2;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Stoll und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag.iur. Mag.(FH) Schärf, über die Beschwerde der Felbertauernstraße AG in Lienz, vertreten durch Mag. Werner Tschapeller, Wirtschaftsprüfer in 6020 Innsbruck, Andreas-Hofer-Straße 43, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol (Berufungssenat I) vom 26. Juni 2001, Zl. RV 480/1-T7/00, betreffend Umsatzund Körperschaftsteuer 1991 bis 1995 sowie Festsetzung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrages 1991 bis 1993, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von 1.089,68 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen. Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Die Felbertauernstraße AG (in der Folge Beschwerdeführerin) ist eine seit 1962 im Handelsregister (nunmehr Firmenbuch) eingetragene Aktiengesellschaft. Gesellschafter dieser AG sind zu rd 60,5 % die Republik Österreich, zu rd 35 % das Land Tirol, zu rd 1,5 % das Land Salzburg sowie zu rd 3 % verschiedene Gemeinden. Gegenstand des Unternehmens ist nach ihrer Satzung in der Fassung vom 27. Juni 1991 u.a. die Projektierung, der Ausbau, die Erhaltung und der Betrieb der Felbertauernstraße als Mautstraße, die das Straßennetz der Pinzgauer- Pass Thurn- und Gerlosstraße in Mittersill, Land Salzburg, mit der Iseltal Bundesstraße in Matrei in Osttirol verbindet.

Anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung der Jahre 1991 bis 1995 wurde u.a. festgestellt, dass laut Punkt 8 lit. b der Mautordnung in der Fassung vom 22. April 1993 Dienstfahrzeuge der Landesregierung von Tirol und Salzburg, der Bezirkshauptmannschaften Lienz und Zell am See sowie Dienstfahrzeuge jener Dienststellen des Bundes, die entweder am Sitz der Landesregierung von Tirol oder Salzburg oder im Bereich der Bezirkshauptmannschaften Lienz oder Zell am See ihren Dienstsitz haben, von der Entrichtung des Mautentgeltes befreit seien, alle diese Fahrzeuge jedoch nur für dienstliche Fahrten und wenn ein entsprechender schriftlicher Dienstauftrag bei der Mautstelle abgegeben werden

könne. Gemäß Punkt 8 lit. d seien Dienstfahrzeuge des Bundesheeres und der Bundesgendarmerie mit BH-Nummern bzw BG-Nummern von der Abgabe von Dienstaufträgen befreit. Die Mautordnung sei gemäß § 2 Z 2 des Bundesgesetzes betreffend die Übernahme der Bundeshaftung für Kredite an die Felbertauernstraße AG (BGBl Nr 293 vom 16. Dezember 1964) mit Zustimmung des Aufsichtsrates der Gesellschaft festgelegt worden. Die in der Mautordnung vorgesehenen Befreiungen seien im Prüfungszeitraum auch tatsächlich in Anspruch genommen worden. Die Beschwerdeführerin habe die entsprechenden Befreiungsscheine gesammelt und darüber monatlich und jährlich Statistiken erstellt. Die Jahresstatistiken der Jahre 1991 bis 1995 seien von der Beschwerdeführerin im Zuge des Prüfungsverfahrens vorgelegt worden. Daraus könne man die Anzahl der in Anspruch genommenen Dienstfahrten, gegliedert nach Dienststelle und Fahrzeugkategorie ersehen. Die Tatsache, dass Dienstfahrten von Gesellschaftern der Beschwerdeführerin mautfrei gestellt seien, sei in steuerlicher Hinsicht als verdeckte "Gewinnausschüttung" zu werten. Dies deshalb, weil Dienstfahrten die hoheitliche, also gewissermaßen die "private" Sphäre der Gesellschafter beträfen, und die Mautfreistellung nicht aus betrieblichen Notwendigkeiten der Beschwerdeführerin, sondern ausschließlich aus außerbetrieblichem Interesse der Gesellschafter gewährt werde. Zur Bewertung der verdeckten ""Gewinnausschüttung"" sei zu untersuchen gewesen, welches Entgelt für diese Fahrten als mit Hilfe des Fremdvergleiches "angemessen" angesehen werden könnte. Dabei sei die Frage zu beantworten, welche Mautzahlungen ein fremder Kunde der Beschwerdeführerin bei gegebener Sachlage nach der Mautordnung zu entrichten gehabt hätte. In der Folge vertrat der Prüfer die Ansicht, dass in den jeweiligen Prüfungsjahren aus diesem Titel verdeckte "Gewinnausschüttungen" im Ausmaß zwischen rd 553.000,-- S und rd 823.000,-- S ertrag- und umsatzsteuerlich zu erfassen seien.

Laut Punkt 4 lit. a der Mautordnung seien u.a. Fahrten von Personenkraftwagen mit Osttiroler Kennzeichen (also LZ-xxx bzw früher T x9.xxx) von der Maut befreit. Diese Befreiung sei nach Verhandlungen zwischen den Vertretern der Gesellschaft, der Republik Österreich und dem Land Tirol in der am 17. Juli 1981 in Innsbruck abgehaltenen Aufsichtsratssitzung insofern beschlossen worden, als Personenkraftwagen mit Kennzeichen des Bezirkes Lienz ab 1. Jänner 1982 mautfrei die Straße passieren sollen. Das Land Tirol werde mit der Beschwerdeführerin in Kontakt treten und der Gesellschaft einen Pauschalbetrag von 1,5 Mio S jährlich überweisen. Bei eventuellen Erhöhungen würden Gespräche geführt. Dies werde einstimmig angenommen. In Zeiten vor dieser Befreiungsbestimmung (also bis inklusive 1981) habe eine Ermäßigung für Osttiroler Personenkraftwagen in Form von begünstigten Jahreskarten zum Preis von 200,-- S (Pkw unter 1500 cm3 Hubraum) und 400,-- S (Pkw über 1500 cm3 Hubraum) bestanden. Eine Jahreskarte zum Normalpreis habe damals 1200,-- S gekostet. Das Land Tirol habe mit der Zahlung von 1,5 Mio S p.a. lediglich den Einnahmenausfall der Gesellschaft, der sich aus dem Wegfall der "200/400 Begünstigung" ergeben habe, übernommen. Die früher gegebene Ermäßigung der Jahreskarten für Osttiroler Personenkraftwagen sei von je her nicht vergütet worden. Die dem Beschluss auf die gänzliche Mautfreistellung vorangegangenen Verhandlungen seien in diversen Niederschriften über die Finanzausschuss- und Aufsichtsratssitzungen immer wieder erwähnt worden. Daraus sei ersichtlich, dass der (Haupt-)Aktionär Republik Österreich nicht bereit gewesen sei, den aus der (gänzlichen) Mautfreistellung der Osttiroler Personenkraftwagen entstehenden Einnahmenausfall - auch nur in geringem Ausmaß - zu übernehmen. Aus der Tatsache, dass der Hauptgesellschafter Republik Österreich eine Mautfreistellung ohne Übernahme der Kosten durch das Land abgelehnt habe, erkenne man deutlich, dass kein betriebliches Interesse der Beschwerdeführerin für die Befreiung (mittlerweile eines Viertels ihrer jährlichen Gesamtfrequenz) gegeben gewesen sei. Der Hauptinteressent für diese Regelung sei eindeutig das Land Tirol gewesen, was auch dadurch dokumentiert werde, dass es gezwungen gewesen sei, die Kosten der gänzlichen Mautfreistellung allein zu tragen. Das Land Tirol fördere mit dieser Maßnahme die Osttiroler Bevölkerung, vergüte also dem einzelnen Pkw-Besitzer die Mautbelastung, indem es (im verkürzten Wege) Zahlungen direkt an die Beschwerdeführerin leiste. Das Land fördere nicht die Beschwerdeführerin, sondern den einzelnen Osttiroler Straßenbenützer, der mit der Beschwerdeführerin in Leistungsaustausch trete. Da das Interesse für die Mautbefreiung der Osttiroler Personenkraftwagen nicht in betrieblichem Bereich der Beschwerdeführerin, sondern ausschließlich im Bereich des Gesellschafters Land Tirol zu finden sei, sei aus steuerlicher Sicht zu prüfen gewesen, ob das vom Land gezahlte Entgelt angemessen (fremdüblich) sei. Im Fall der Unangemessenheit liege steuerlich (ebenfalls) eine verdeckte "Gewinnausschüttung" vor. In der Folge gelangte der Prüfer zu der Ansicht, dass der Betrag von 1,5 Mio S (jährlich) bzw 1,8 Mio S ab 1995 nicht angemessen (fremdüblich) sei. Es seien diesbezüglich Beträge zwischen rd 4,9 Mio S und rd 6,1 Mio S als verdeckte "Gewinnausschüttung" ertrag- und umsatzsteuerlich zu erfassen.

Eine weitere Prüfungsfeststellung betraf den Punkt Abfertigungsrückstellung für die "Vorstände": "Vorstände" einer AG

seien keine Dienstnehmer im Sinn des § 14 EStG 1988. Andere gesetzliche Vorschriften in Bezug auf Abfertigung von "Vorständen" einer AG bestünden nicht. Abfertigungen würden in den Verträgen zwischen "Vorstand" und AG regelmäßig frei vereinbart. Der häufig zu findende Verweis auf § 14 EStG betreffe nur das Ausmaß des Abfertigungsanspruches, könne jedoch die Rechtsgrundlagen des § 14 EStG nicht erweitern. Da die Gesellschaft nicht gesetzlich (kollektivvertraglich), sondern bloß vertraglich verpflichtet sei, eine Abfertigung zu leisten (Abfertigung auf freiwilliger Basis), sei die Bildung einer Rückstellung für Abfertigungen von "Vorständen" gemäß § 14 wie auch nach § 9 Abs 1 Z 3 EStG 1988 (offenbar gemeint in der Fassung BGBl Nr 818/1993) ausgeschlossen. Die im Prüfungszeitraum vorgenommenen Dotierungen der Abfertigungsrückstellungen für zwei Vorstandsmitglieder seien daher außerbücherlich wieder hinzuzurechnen.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ für die Jahre 1991 bis 1995 entsprechende Körperschaft- und Umsatzsteuerbescheide sowie für die Jahre 1991 bis 1993 entsprechende Bescheide über die Feststellung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrages.

In gegen diese Bescheide erhobenen Berufungen wurde im Wesentlichen vorgebracht, es liege bezüglich der Benützung der Straße durch Organe des Bundes und des Landes keine verdeckte "Gewinnausschüttung" vor. Die an der Beschwerdeführerin beteiligten Gebietskörperschaften hätten es unter großen Mühen in den 60iger-Jahren geschafft, eine für den Verwaltungsbezirk Lienz (Osttirol) lebensnotwendige Verkehrsverbindung zu schaffen. Diese Zielsetzung sei von Anfang an der Kernpunkt aller Bemühungen der beteiligten Gebietskörperschaften gewesen. Wenn nunmehr die Organe der beteiligten Gebietskörperschaften in Ausübung ihrer hoheitlichen Tätigkeit die Straße benützten, so stelle dies eine Tätigkeit dar, die die Gebietskörperschaft als Träger der hoheitlichen Gewalt von Personen des privaten Rechts unterscheide. Im Rahmen dieser Ausübung bleibe das Tätigwerden des Bundes und seiner Organe (sei es in Ausübung der unmittelbaren oder mittelbaren Bundesverwaltung durch die Landesorgane) immer die hoheitliche Tätigkeit. Eine "private" Sphäre - wie sie die Abgabenbehörde unterstelle - sei im Rahmen dieser hoheitlichen Tätigkeiten nicht möglich. Wenn durch den Aufsichtsrat eine Mautordnung beschlossen worden sei, durch welche Fahrzeuge gewisser Gebietskörperschaften von der Entrichtung der Maut befreit seien, so sei auf die Zusammensetzung des Aufsichtsrates Rücksicht zu nehmen. Im Aufsichtsrat seien ja wiederum die Gebietskörperschaften gemäß ihren Beteiligungsverhältnissen vertreten. Auf Grund dessen könne davon ausgegangen werden, dass die Behörden in Ausübung ihrer öffentlichen Gewalt die Tarife festgesetzt hätten. Eine hiebei eingeräumte Befreiung stelle daher keine verdeckte "Gewinnausschüttung" dar, da die Gebietskörperschaften in Ausübung ihrer hoheitlichen Gewalt tätig hätten werden müssen. Wenn nun die Gebietskörperschaft - wie der Prüfer richtig erkannt habe - seit Bestehen der Gesellschaft von der Maut befreit sei, so stelle dies eine grundlegende rechtliche Basis für den Betrieb der Straße dar, die auf Grund hoheitlicher Akte geschaffen worden sei, und daher keinen Spielraum für privatrechtliche Betrachtungen böten. Auf Grund dieser besonderen rechtlichen Konstellation sei klar, dass die herkömmlichen Instrumente der Beurteilung als verdeckte "Gewinnausschüttung" nicht ausreichten.

Auch die Freifahrten von Fahrzeugen mit polizeilichem Kennzeichen des Bezirkes Lienz seien nicht als verdeckte "Gewinnausschüttung" zu beurteilen. So werde ausdrücklich auf die besondere - im Bundesgebiet einzigartige - geografische Situation des Verwaltungsbezirkes Lienz (Osttirol) verwiesen. Absicht der an der Beschwerdeführerin beteiligten Gebietskörperschaften sei es immer gewesen, der Osttiroler Bevölkerung eine adäquate Verkehrsverbindung zu ihrer Landeshauptstadt und den anderen Nordtiroler Bezirken zu ermöglichen. Aus diesem Grund heraus sei auch eine gewisse Erwartungshaltung der Bevölkerung entstanden, was die Benützbarkeit und die Entgeltlichkeit der Felbertauernstraße betroffen habe. Aus diesem Grund habe der Vorstand der Gesellschaft bei Vorschlägen für die vom Aufsichtsrat festzusetzenden Mauttarife immer darauf Bedacht zu nehmen, dass es im höchsten betrieblichen Interesse liege, die örtliche Bevölkerung mit einer adäquaten Verkehrsverbindung zu versorgen. Eine Vorteilsgewährung aus betrieblichen Gründen bewirke aber keine verdeckte "Gewinnausschüttung". Von der Beschwerdeführerin sei immer wieder darauf hingewiesen worden, dass es sich bei der Mautgestaltung der Fahrzeuge mit Kennzeichen der Bezirkshauptmannschaft Lienz immer um eine Regelung aus gewichtigen betrieblichen Gründen gehandelt habe. So seien in der Betriebsprüfung zahlreiche Zeitungsartikel vorgelegt worden, aus denen der große Druck der Bevölkerung gegenüber der Beschwerdeführerin dargelegt worden sei. Es habe nachgewiesenermaßen Blockadeandrohungen, Boykottaufrufe und andere, das Ansehen der Gesellschaft schädigende Äußerungen gegeben. Eine verdeckte "Gewinnausschüttung" liege auch nicht vor, da kein Gesellschafter begünstigt worden sei. Es bestehe kein Zusammenhang zwischen den Haltern von Kraftfahrzeugen mit polizeilichem

Kennzeichen des Verwaltungsbezirkes der Bezirkshauptmannschaft Lienz und einem der Gesellschafter. Ein Naheverhältnis der genannten Kraftfahrzeughalter zu einem Gesellschafter könne nicht erblickt werden, zumal ja nicht "Tiroler" oder "Osttiroler" begünstigt würden, sondern nur die Inhaber bestimmter Kennzeichen. Und das könnten bekanntermaßen Bürger aus aller Herren Länder sein.

Hinsichtlich der Rückstellungen für Abfertigungen der Vorstandsmitglieder wandte die Beschwerdeführerin ein, es bestehe kein Zweifel, dass handelsrechtlich der Begriff "Rückstellung für Abfertigung" auch die Abfertigungen der Vorstandsmitglieder umfasse. Da es sich bei den Rückstellungen für Vorstandsabfertigungen regelmäßig nicht um Beträge von untergeordneter Bedeutung handle, gebe es handelsrechtlich kein Passivierungswahlrecht, sondern eine Passivierungspflicht. Dies ergebe sich auch aus den entsprechenden Bilanzierungsrichtlinien der EU. Demnach sei davon auszugehen, dass in der Bilanz Rückstellungen für die Abfertigungsansprüche der Vorstandsmitglieder gebildet werden müssten. Für die steuerliche Gewinnermittlung von Abgabepflichtigen, die im Firmenbuch eingetragen seien, seien die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung maßgebend. Aus diesem Grund seien daher Rückstellungen für Vorstandsabfertigung steuerlich anzuerkennen, falls keine zwingenden einkommensteuerlichen Vorschriften entgegenstünden. Aus dem Gesetzeswortlaut des § 14 EStG 1988 lasse sich kein Verbot der Bildung von Abfertigungsrückstellungen für die Ansprüche von Vorstandsmitgliedern ableiten. Die Auslegung der Abgabenbehörde sei daher durch den Gesetzeswortlaut nicht gedeckt. Dies gehe aus der ständigen Judikatur zu den Rückstellungsbildungen für Ansprüche aus dem Titel der Jubiläumsgelder, Treueprämien und Geburtstagsprämien hervor. Der ernsthafte Grund, welcher Voraussetzung für die Bildung von Rückstellungen sei, liege im Fall der Abfertigung für Vorstandsmitglieder jedenfalls vor und entspreche der Argumentationslinie der Zulässigkeit von Jubiläumsgeldern. Eine Nichtanerkennung durch die Abgabenbehörde sei daher gleichheitswidrig, da darüber hinaus die Pensionsrückstellungen für Vorstandsmitglieder abzugsfähig seien. Die Abgabenbehörde verletze daher in ihrer Gesetzesanwendung den Gleichheitsgrundsatz.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung ab. Verdeckte "Gewinnausschüttungen" lägen nach der von Lehre und Rechtsprechung entwickelten Begriffsdefinition vor, wenn Körperschaften (insbesondere Kapitalgesellschaften) ihren Anteilsbesitzern nicht als Ausschüttung von Gewinnanteilen erkennbare Vermögensvorteile zuwenden, die sie gesellschaftsfremden Personen nicht gewähren würden. Die verdeckte "Gewinnausschüttung" setze definitionsmäßig die Vorteilszuwendung einer Körperschaft an eine Person mit Gesellschafterstellung oder gesellschafterähnlicher Stellung (Anteilsinhaber) voraus. Die Zuwendung eines Vorteiles an einen Anteilsinhaber könne auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahe stehende Person begünstigt werde. Eine verdeckte "Gewinnausschüttung" sei daher auch dann anzunehmen, wenn Dritte auf Grund ihres Naheverhältnisses zum Anteilsinhaber eine in der Anteilsinhaberschaft wurzelnde Zuwendung erhielten. Vorteilsgewährungen aus betrieblichen Gründen bewirkten - genau wie im Bereich des Anteilsinhabers selbst - keine verdeckte "Gewinnausschüttung". Als nahe stehende Personen seien primär solche Personen anzusehen, die mit dem Anteilsinhaber persönlich verbunden seien. Aber auch geschäftliche (geschäftsfreundliche, arbeitsrechtliche) Verbindungen und beteiligungsmäßige Verflechtungen begründeten ein "Nahestehen". Die Mautfreistellung von Dienstfahrten der Organe der an der Beschwerdeführerin beteiligten Körperschaften werde von der Beschwerdeführerin im Wesentlichen mit den Bestimmungen der §§ 52 und 70 des Aktiengesetzes begründet. Die Frage, ob die von der Beschwerdeführerin gewährte Mautbefreiung eine verdeckte "Gewinnausschüttung" darstelle, sei nach Meinung des Senates jedoch ausschließlich nach steuerrechtlichen und nicht nach handelsrechtlichen Gesichtspunkten zu beurteilen. Demgemäß sei zunächst zu prüfen, ob die Vorteilsgewährung (Mautbefreiung) durch betriebliche oder sozietäre Gründe motiviert gewesen sei. Das von der Beschwerdeführerin genannte öffentliche Interesse an einer optimalen Nutzung der geschaffenen Infrastruktur bzw die Unterstützung der Wahrnehmung öffentlicher Aufgabenstellung durch Gebietskörperschaften bei der Tarifgestaltung stellten nach Ansicht des Senates keine betrieblichen Motive dar. Gegenstand des Unternehmens sei der Bau und die Erhaltung der Felbertauernstraße, dh die Schaffung und Erhaltung einer innerösterreichischen Straßenverbindung nach Osttirol. Dass die Beschwerdeführerin ein betriebliches Interesse an einer ausreichenden Frequenz der Felbertauernstraße habe, liege auf der Hand. Eine ausreichende Auslastung der Felbertauernstraße vermöge nach Meinung des Senates ein betriebliches Interesse an einer Mautfreistellung für die strittigen Dienstfahrten nicht zu erweisen, zumal für den Betrieb der Straße nicht eine ausschließliche Budgetfinanzierung, sondern auch eine Benützerfinanzierung (Vorschreibung eines Straßenbenützungsentgeltes) angestrebt worden sei. Zutreffend sei, dass die Beschwerdeführerin mit dem Bau und der Erhaltung der Felbertauernstraße öffentliche Aufgaben wahrnehme. Die von

der Beschwerdeführerin übernommene öffentliche Aufgabe bestehe nach Ansicht des Senates aber in der Aufrechterhaltung bzw Gewährleistung der allgemeinen Benützbarkeit der Felbertauernstraße und nicht in einer Tarifbegünstigung bestimmter Verkehrsteilnehmer. Der Senat verkenne nicht, dass die Beschwerdeführerin mit der Übernahme von öffentlichen Aufgaben ihre Unternehmenspolitik nicht ausschließlich und bedingungslos (wie etwa private Kapitalgesellschaften) nach den Grundsätzen der Gewinnmaximierung und Rentabilität ausrichten könne. Eine generelle Mautbefreiung für Dienstfahrten von Organen bestimmter an der Beschwerdeführerin beteiligter Körperschaften sei aber nach Meinung des Senates von der spezifischen (öffentlichen) Aufgabe der Beschwerdeführerin, nämlich der Aufrechterhaltung der allgemeinen Benutzbarkeit der Felbertauernstraße, nicht umfasst. Die strittige Mautbefreiung sei nach Auffassung des Senates nicht aus wirtschaftlichen, sondern aus sozietären Gründen (Kostenersparnis für bestimmte an der Beschwerdeführerin beteiligte Körperschaften) gewährt worden. In dieser Meinung werde der Senat auch durch die Niederschrift über die 97. Aufsichtsratssitzung bestärkt, in welcher u.a. festgehalten werde, dass das Bundesministerium für Landesverteidigung die Mautfreistellung auf der Felbertauernstraße "wünscht".

Das betriebliche Interesse an einer generellen Mautbefreiung für Personenkraftwagen, die im Verwaltungsbezirk Lienz zugelassen seien, werde von der Beschwerdeführerin im Wesentlichen mit der geografischen Lage Osttirols begründet. Die besondere geografische Lage (Randlage) des Verwaltungsbezirkes Lienz sowie die historische Entwicklung dieses Bezirkes verdeutlichten nach Meinung des Senates zwar den Wunsch der Osttiroler Bevölkerung nach einer Mautfreistellung, sie vermöchten jedoch das betriebliche Interesse an einer derartigen Begünstigung nicht zu erweisen. Dass eine dauernde Mautbefreiung für Personenkraftwagen mit Osttiroler Kennzeichen eine angemessene, betrieblich notwendige und wirtschaftlich sinnvolle Reaktion auf allfällige Blockadedrohungen sein solle, halte der Senat für nicht glaubwürdig. Im Gegensatz zu den Durchzugsreisenden habe aber die Osttiroler Bevölkerung für das Erreichen bzw das Verlassen des Bezirkes im Hinblick auf den damit verbundenen Kosten- und Zeitaufwand faktisch keine Alternativen zur Benutzung der Felbertauernstraße. Fahrten über das Staatsgebiet von Italien seien nämlich großteils mautpflichtig und mit größeren Umwegen verbunden. Dasselbe gelte für das Benutzen der Tauernautobahn bzw der Tauernschleuse (Böckstein/Mallnitz). Ein betriebliches Interesse an einer dauernden Mautbefreiung nur jener Verkehrsteilnehmer, die auf die Benutzung der Felbertauernstraße faktisch angewiesen seien, vermöge der Senat nicht zu erkennen und sei ein solches von der Beschwerdeführerin auch in der mündlichen Verhandlung nicht aufgezeigt worden. Die Forderung nach Mautfreistellung für Personenkraftwagen mit Osttiroler Kennzeichen sei von Politikern, diversen Interessenvertretern und von Vertretern des Landes Tirol immer wieder damit begründet worden, dass man den Bewohnern des Bezirkes Lienz die Möglichkeit geben müsse, ohne Gebühr in die Landeshauptstadt zu fahren. Gerade dieses häufig genannte Motiv verdeutliche nach Meinung des Senates, dass die gewährte Begünstigung im politischen Willen und somit im Gesellschafterinteresse des Landes Tirol gelegen sei. Eine verdeckte "Gewinnausschüttung" liege aber nach Auffassung des Senates auch dann vor, wenn die Gesellschaft eine faktische Verpflichtung bzw eine Aufgabe erfülle, deren Erfüllung sich der Gesellschafter nicht entziehen könne. Nach Auffassung des Senates sei der dem Gesellschafter Land Tirol gewährte Vorteil nach den in den Streitjahren gültigen Mauttarifen zu bemessen, sohin nach jenem Betrag, den die Beschwerdeführerin bei Einhebung einer fremdüblichen Maut erzielt hätte.

Sowohl bei der Mautbefreiung für "Dienstfahrten" als auch bei jener für Fahrzeuge mit Osttiroler Kennzeichen handle es sich nach Meinung des Senates somit um Maßnahmen, welche im Aufsichtsrat der Beschwerdeführerin nicht aus betrieblichen Gründen, sondern deshalb beschlossen worden seien, um Interessen der Gesellschafter (Bund bzw Land Tirol) zu entsprechen. Körperschaftsteuerlich seien die dadurch entstandenen Einnahmenausfälle als verdeckte "Gewinnausschüttungen" zu werten. Diese Beurteilung sei auch bei Bemessung der Umsatzsteuer zu berücksichtigen.

Zur Abfertigungsrückstellung für Vorstandsmitglieder wurde im Wesentlichen zum Ausdruck gebracht, dass Abfertigungen an Vorstandsmitglieder als bloß freiwillige und nicht gesetzliche Zahlungen zu qualifizieren seien. Auf Grund der ausdrücklichen Anordnung des § 14 Abs 1 EStG 1988 seien aber einzelvertragliche (freiwillige) Abfertigungsverpflichtungen von der Rückstellungsbildung ausgeschlossen. Die Bildung einer Abfertigungsrückstellung für Vorstandsmitglieder sei schon vor dem Inkrafttreten des Steuerreformgesetzes BGBl Nr 818/1993 nicht möglich gewesen, weil nach Meinung des Senates die Bildung von Abfertigungsrückstellungen im Steuerrecht in § 14 EStG abschließend geregelt sei und es nach Ansicht des Senates nicht systemkonform sein könne, dass in den Regelfällen (bei arbeitsrechtlichen Dienstnehmern) die Bildung einer Abfertigungsrückstellung der Höhe nach mit 50 % der am

Bilanzstichtag bestehenden fiktiven Abfertigungsansprüche beschränkt sei, und in Ausnahmefällen (zB bei Vorstandsmitgliedern) die Bildung derartiger Rückstellungen nach dem allgemeinen Rückstellungsbegriff in voller Höhe möglich sein solle. Da es sich bei dieser einschränkenden Bestimmung um zwingendes Steuerrecht handle, sei nach Ansicht des Senates eine steuerlich wirksame Rückstellungsbildung für freiwillige Abfertigungen weder aus dem Handelsrecht noch aus der

4. Bilanzrichtlinie ableitbar.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen erhobene Beschwerde erwogen:

1. Verdeckte Ausschüttungen:

a) Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind unter verdeckten Ausschüttungen im Sinn des § 2 Abs 2 KStG 1988 alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen (Vermögensvorteile) einer Körperschaft an ihre Anteilsinhaber zu verstehen, die das Einkommen der Körperschaft vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Die Zuwendung eines Vorteils an einen Anteilsinhaber kann auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahe stehende Person begünstigt wird (vgl etwa das hg Erkenntnis vom 26. September 2000, 98/13/0216). Verdeckte Ausschüttungen können das Einkommen in zwei Formen mindern:

Entweder es liegen überhöhte (scheinbare) Aufwendungen oder zu geringe (fehlende) Einnahmen vor (vgl etwa das hg Erkenntnis vom 30. Mai 2001, 99/13/0024).

Die Beschwerdeführerin stellt hinsichtlich der Mautbefreiungen von Dienstfahrten der Organe der an ihr beteiligten Körperschaften nicht in Abrede, dass es sich dabei um ertragsmindernde Vorteile an Anteilsinhaber handelt. Die Beschwerdeführerin meint allerdings, dass die Voraussetzungen für die diesbezügliche Beurteilung des Sachverhaltes als verdeckte Ausschüttung dennoch nicht gegeben seien, weil durch die Mautfreistellung der entsprechenden Dienstfahrten dem Gemeinwohl, dem "bonum commune" insofern gedient werde, als die diese Dienstfahrten unternehmenden Organe die Mautstraße im öffentlichen Interesse benützten. Die Beschwerdeführerin habe insofern auf die Erzielung von Mauteinnahmen zur Förderung des gesamtwirtschaftlich übergeordneten "bonum commune" im Interesse des Wohles der Allgemeinheit verzichtet. Zur Berücksichtigung des Gemeinwohles sei die Beschwerdeführerin durch § 70 Aktiengesetz verpflichtet.

Mit diesem Vorbringen zeigt die Beschwerdeführerin eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht auf:

Soweit in diesem Zusammenhang in der Beschwerde auf die Befreiungen für Präsenzdiener, Sicherheitsdienste, Einsatzkraftfahrzeuge von Polizei, Rettung und Feuerwehr verwiesen wird, sei darauf hingewiesen, dass sich eine Auseinandersetzung mit der Frage, ob die diesbezüglichen Befreiungen als verdeckte Ausschüttung zu beurteilen sind, erübrigt, weil diesbezüglich im angefochtenen Bescheid eine verdeckte Ausschüttung nicht angenommen worden war.

Es trifft zu, dass in § 70 Aktiengesetz normiert wird, dass der Vorstand unter eigener Verantwortung die Gesellschaft so zu leiten hat, wie das Wohl des Unternehmens unter Berücksichtigung der Interessen der Aktionäre und der Arbeitnehmer sowie des öffentlichen Interesses es erfordert. Die Beschwerdeführerin stützt sich zur Darstellung der Bedeutung dieser vom Gesetz gebotenen Berücksichtigung u.a. des öffentlichen Interesses auf Strasser in Schiemer/Jabornegg/Strasser, Kommentar zum Aktiengesetz4 zu § 70, Rz 27, wonach unter öffentlichem Interesse das Gemeinwohl, das gesamtwirtschaftliche, dh volkswirtschaftliche Interesse zu verstehen sei. Zutreffend zitiert die Beschwerdeführerin Strasser, aaO, weiter, wonach "der Unternehmensgegenstand, das Wohl des Unternehmens, verstanden als Interesse am Bestand und am Gedeihen, letzteres wieder verstanden als Erzielung eines möglichst positiven Betriebsergebnisses, und Beachtung der Sorgfalt einer ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleitung über allem stehen". Damit ist aber, wie dies in der Folge aaO auch ausdrücklich zum Ausdruck gebracht wird, klargestellt, dass die Intensität der Verpflichtung zur Rücksichtnahme auf das öffentliche Interesse niemals die Verpflichtung, das Wohl des Unternehmens im oben verstandenen Sinn und den Unternehmensgegenstand zur Grundlage der Ausübung der Leitungsbefugnis zu nehmen, überwiegen kann. Vor diesem Hintergrund verpflichtet § 70 Aktiengesetz daher etwa ein Unternehmen, dessen Unternehmensgegenstand die entgeltliche Abgabe von Treibstoffen ist, ebenso wenig dazu, Fahrzeuge, die im öffentlichen Interesse für Dienstfahrten von Organwaltern bestimmter Gebietskörperschaften (oder auch Fahrzeuge, die im öffentlichen Verkehr) verwendet werden, unentgeltlich mit Treibstoffen zu versorgen, wie die Beschwerdeführerin, die im Rahmen ihres

Unternehmensgegenstandes, nämlich dem Betrieb einer Mautstraße, zu erbringenden Leistungen gegenüber dem gleichen Kreis der Verkehrsteilnehmer unentgeltlich zu erbringen. Es ist nicht in Zweifel zu ziehen, dass die im Beschwerdefall in Rede stehenden Dienstfahrten von Organwaltern der an der Beschwerdeführerin beteiligten Gebietskörperschaften zwischen Ost- und Nordtirol (bzw Salzburg) dem öffentlich-rechtlichen, dienstlichen Behördenverkehr und damit dem Gemeinwohl dienen. Dies ändert jedoch nichts daran, dass der aus der Befreiung von der Mautgebühr unmittelbar resultierende Vermögensvorteil in einer die Beurteilung als verdeckte Ausschüttung rechtfertigenden Weise den Gesellschaftern der Beschwerdeführerin zugewendet wird, zumal davon auszugehen ist, dass die betroffenen Gesellschafter ihren (dem Gemeinwohl dienenden) öffentlich-rechtlichen Aufgaben unabhängig davon nachzukommen haben und zweifellos auch nachgekommen wären, ob von der Beschwerdeführerin eine Mautbefreiung hinsichtlich der dazu erforderlichen Dienstfahrten gewährt wird oder nicht. Wenn in der Beschwerde etwa konkret ausgeführt wird, dass ein Betriebsprüfer der Bundesfinanzverwaltung nicht im Eigeninteresse der juristischen Trägerperson Bund, sondern im Interesse der Gleichbehandlung aller Abgabepflichtigen und zur Sicherung des Abgabenaufkommens zum Wohl aller Österreicher prüft, so ist diese Aufgabe auch im Fall einer nicht gegebenen Mautbefreiung wahrzunehmen. Der allenfalls einer Dienststelle in Nordtirol zugehörige Betriebsprüfer wäre im Fall einer durchzuführenden abgabenbehördlichen Prüfung in Lienz entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin auch keineswegs gezwungen, zur Erreichung Osttirols eine Dienstfahrt über fremdes Staatsgebiet (Italien) zu unternehmen, es müsste lediglich vom entsprechenden Rechtsträger die zur Benützung des von der Beschwerdeführerin betriebenen Straßenstückes vorgesehene Maut entrichtet werden. Entgegen der in der Beschwerde zum Ausdruck gebrachten Ansicht wird insofern durch die in diesem Punkt angesprochene Mautbefreiung nicht die Allgemeinheit gefördert, sondern dem jeweils betroffenen Gesellschafter der Beschwerdeführerin ein Vermögensvorteil zugewendet (vgl dazu auch Beiser, Verdeckte Gewinnausschüttungen im Interesse des "bonum commune"?, ÖStZ 2001/951, wonach etwa der kostenlose Bau eines Finanzamtes durch eine Bau-AG, an welcher der Bund die Mehrheit hält, eine verdeckte Ausschüttung darstellt).

b) Die Mautbefreiung für Personenkraftwagen mit Osttiroler Kennzeichen hat die belangte Behörde im Wesentlichen mit der Begründung als verdeckte Ausschüttung beurteilt, dass diese Mautbefreiung "im Interesse des Landes Tirol" erfolgt sei. Wie oben ausgeführt, muss für die Beurteilung eines Sachverhaltes als verdeckte Ausschüttung u.a. die Voraussetzung erfüllt sein, dass dem Anteilsinhaber (oder einer ihm nahe stehenden Person) eine außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegener Vermögensvorteil zugewendet wird. Daraus ergibt sich, dass ein die Beurteilung als verdeckte Ausschüttung rechtfertigendes "Interesse des Gesellschafters" jedenfalls ein solches vermögenswerter Natur sein muss. Ein gegenständlich von der belangten Behörde als politischer Wille bezeichnetes Gesellschafterinteresse erfüllt die Voraussetzung einer verdeckten Ausschüttung nicht.

Vermögensvorteile entstehen aus der entsprechenden Mautbefreiung ausschließlich den Lenkern der entsprechenden Personenkraftwagen, nicht aber einem Anteilsinhaber der Beschwerdeführerin. In ihrer zur Beschwerde erstatteten Gegenschrift bekräftigt die belangte Behörde im Einklang mit dem Inhalt des angefochtenen Bescheides, dass auch nicht davon ausgegangen worden sei, dass es sich bei den durch die diesbezügliche Mautbefreiung durch einen Vermögensvorteil begünstigten Personen um nahe stehende Personen des Gesellschafters Land Tirol gehandelt hätte. Da die belangte Behörde in Bezug auf die Mautbefreiung der Fahrzeuge mit Osttiroler Kennzeichen eine verdeckte Ausschüttung angenommen hat, obwohl die Voraussetzungen dazu nicht erfüllt sind, erweist sich der angefochtene Bescheid in diesem Punkt als inhaltlich rechtswidrig.

2. Abfertigungsrückstellungen für Vorstandsmitglieder:

Diesbezüglich wird in der Beschwerde eingeräumt, dass Abfertigungsansprüche nach dem Angestelltengesetz oder nach Kollektivvertragsregeln nicht entstehen, die Spezialregeln des § 14 EStG 1988 deshalb die abfertigungsähnlichen Entgelte für Vorstandsmitglieder von vornherein nicht erfassen. Es könne daher im Beschwerdefall auch offen bleiben, ob § 14 EStG verfassungskonform sei. Die Beschwerdeführerin meint aber, dass für Entgeltansprüche, welche Vorstandsmitglieder durch ihre Arbeit bereits verdient hätten, nach der "Vermögensvergleichsrechnung" die Periode zu belasten sei, in welcher die entgoltene Arbeitsleistung erbracht worden sei.

Im Verwaltungsverfahren hat die Beschwerdeführerin allerdings sachverhaltsbezogen nicht dargetan, dass und inwiefern es sich bei den rückgestellten Beträgen um Vorsorgen für "bereits verdiente Entgeltansprüche" gehandelt hat und nicht etwa um Vorsorgen für künftige Zahlungen zur wirtschaftlichen Absicherung der Vorstandsmitglieder für nach Beendigung der diesbezüglichen Tätigkeit gelegene Zeiträume (vgl das hg Erkenntnis vom 30. März 1971, 780/69).

Das diesbezügliche Beschwerdevorbringen muss daher schon im Hinblick auf das im verwaltungsgerichtlichen Verfahren geltende Neuerungsverbot unbeachtet bleiben. Zur Zulässigkeit der Bildung von Rückstellungen für außerhalb des § 14 EStG zu bildende Abfertigungsvorsorgen vgl im Übrigen das hg Erkenntnis vom 20. Juni 1990, 86/13/0003.

Im Hinblick auf die oben (unter Pkt. 1.b) aufgezeigte Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides war dieser gemäß § 42 Abs 2 Z 1 VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl II Nr 501/2001. Das Mehrbegehren war abzuweisen, weil der pauschalierte Schriftsatzaufwand (einschließlich Umsatzsteuer) 908 EUR beträgt.

Wien, am 19. Februar 2002

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2002:2001140161.X00

Im RIS seit

24.06.2002

Zuletzt aktualisiert am

16.05.2013

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

© 2024 JUSLINE

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

www.jusline.at