

TE Vwgh Erkenntnis 2015/2/26 2011/15/0081

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 26.02.2015

Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

BAO §167 Abs2;
VwGG §41 Abs1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer-Jenkins, über die Beschwerde der S OHG in S, vertreten durch Mag. Dr. Paul Huber, Wirtschaftsprüfer in 5020 Salzburg, Fürstenallee 1, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Salzburg, vom 14. März 2011, Zl. RV/0516-S/10, betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2005 bis 2007, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.326,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Bei der Beschwerdeführerin, eine aus den miteinander verheirateten Gesellschaftern Mag. Gerlind W und Georg W bestehende OHG, die nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr bilanziert (Bilanzstichtag 31. Mai), wurde eine abgabenbehördliche Prüfung durchgeführt. Der Prüfer stellte fest, die Gesellschafter hätten bis 2004 - dem Gesellschaftsvertrag entsprechend - eine Tätigkeitsvergütung in gleicher Höhe erhalten. Abweichend dazu seien Georg W von 2005 bis 2007 Vergütungen iSd § 23 Z 2 EStG 1988 von nur 20.000 EUR zugewiesen worden, wohingegen Mag. Gerlind W Vergütungen von 50.000 EUR (2005) bzw. 80.000 EUR (2006 und 2007) erhalten habe. Da sich weder an den Vereinbarungen noch an der Tätigkeit der Gesellschafter etwas geändert habe, seien Vergütungen in gleicher Höhe (2005: je 35.000 EUR, 2006 und 2007: je 50.000 EUR) anzusetzen. Der Prüfer stellte weiters fest, Mag. Gerlind W habe am 20. Mai 2005 24.000 EUR in die Gesellschaft eingelegt, wohingegen Georg W am 25. Mai 2005 (15.000 EUR) und am 27. Mai 2005 (18.000 EUR) 33.000 EUR aus der OHG entnommen habe. Die Einlage von Mag. Gerlind W stelle daher keine betriebsnotwendige Einlage iSd § 11a EStG 1988 dar. Dies gelte auch für eine von Georg W am 6. Mai 2006 getätigte Einlage über 10.000 EUR, die zum Bilanzstichtag 31. Mai 2006 auf das Verrechnungskonto Mag. Gerlind W umgebucht worden sei. Der Umstand, dass die auf dem Verrechnungskonto Mag. Gerlind W verbuchten Entnahmen

der Geschäftsjahre 2005/06 (26.573,09 EUR) und 2006/07 (26.216,09 EUR) zu den Bilanzstichtagen 31. Mai 2006 und 31. Mai 2007 auf das Verrechnungskonto Georg W umgebucht worden seien, könne den gemäß § 11a EStG 1998 begünstigten Gewinn von Mag. Gerlind W ebenfalls nicht erhöhen.

Das Finanzamt folgte dem Prüfer, verfügte die Wiederaufnahme der Verfahren und erließ den angeführten - sowie weiteren nicht streitgegenständlichen - Feststellungen entsprechende Feststellungsbescheide für die Jahre 2005 bis 2007 in denen der nach § 110 EStG 1988 begünstigt zu besteuerte Anteil der Gewinn tangente der Mag. Gerlind W niedriger angesetzt wurde.

Die Beschwerdeführerin berief gegen die im Gefolge der Außenprüfung ergangenen Feststellungsbescheide und führte aus, der Prüfer habe lediglich festgestellt, dass Georg W und Mag. Gerlind

W laut Gesellschaftsvertrag eine Tätigkeitsvergütung in gleicher Höhe gebühre. Für die Beurteilung dieser Feststellung sei aber eine exakte Darstellung des Gesellschaftsvertrages erforderlich, der in § 14 Folgendes vorsehe:

"1. Frau (Mag. Gerlind W) gebührt für ihre Tätigkeit als vertretungsberechtigte Apothekerin allmonatlich ein Betrag in Höhe der für einen vertretungsberechtigten Apotheker im Volldienst an die Pharmazeutische Gehaltskasse für Österreich abzuführenden Umlage zuzüglich allfälliger durch die Gesellschaft den im Unternehmen angestellten vertretungsberechtigten Apothekern regelmäßig gewährten Zulagen.

2. Herrn (Georg W) gebührt für seine Tätigkeit gemäß § 8 eine monatliche Entlohnung in gleicher Höhe wie Frau (Mag. Gerlind W) gemäß Abs. 1."

Wie der Prüfer zutreffend festgestellt habe, sei für Georg W und Mag. Gerlind W bis inklusive 31. Mai 2004 eine Tätigkeitsvergütung in Höhe des Gehaltes eines angestellten vertretungsberechtigten Apothekers angesetzt worden. Diese habe zuletzt je 79.717,09 EUR betragen. Aufgrund einer mündlichen Vereinbarung habe sich die Vergütung ab dem Geschäftsjahr 2004/05 stärker an den tatsächlichen Leistungen der Gesellschafter orientiert. Damit sei dem Umstand Rechnung getragen worden, dass Mag. Gerlind W die Apotheke leite und das Ausmaß der Arbeitsleistung von Georg W - auch altersbedingt - abgenommen habe. Es stimme daher nicht, dass der Gesellschaftsvertrag nicht geändert worden sei. Dass sich an der Tätigkeit der Mitgesellschafter nichts geändert habe, treffe - abgesehen davon, dass der Prüfer zum Umfang und zur Wertigkeit der von den Gesellschaftern ausgeübten Tätigkeit keine Feststellungen getroffen habe - ebenfalls nicht zu. Ginge man davon aus, dass sich sowohl der Gesellschaftsvertrag als auch Art und Umfang der Tätigkeit nicht geändert hätten, sei zudem nicht einsichtig, wieso die Tätigkeitsvergütung von Georg W erhöht und jene von Gerlind W gekürzt und nicht - wie in den Vorjahren - für beide Gesellschafter eine Tätigkeitsvergütung in Höhe des Gehaltes eines angestellten vertretungsberechtigten Apothekers angesetzt worden sei.

Die am 20. Mai 2005 von Mag. Gerlind W getätigte Einlage von 24.000 EUR sei betriebsnotwendig im Sinne des § 11a EStG 1988. Dass der Betrag kurz vor dem Bilanzstichtag eingelegt worden sei, sei ohne Bedeutung. Die Einlage stehe auch in keinem Zusammenhang mit den Entnahmen von Georg W. Die Zuordnung eines Einlagebetrages von 10.000 EUR zur Gesellschafterin Mag. Gerlind W sei durch entsprechende Buchungen belegt. Dass der Betrag - aus welchen Gründen auch immer - zunächst auf einem anderen Konto erfasst worden sei, könne nicht dazu führen, dass die Zuordnung dieses Betrages zum Kapital von Mag. Gerlind W nicht anerkannt werde. Dies gelte auch für die Privatentnahmen der Jahre 2005/06 und 2006/07. Hier habe sich der Prüfer über die von Georg W und Mag. Gerlind W getroffene Entscheidung betreffend die Finanzierung persönlicher Aufwendungen hinweggesetzt und eine willkürliche Zuordnung vorgenommen.

Der Prüfer nahm zur Berufung Stellung und führte u.a. aus, Georg W habe zu Beginn der Prüfung erklärt, hinsichtlich des Gesellschaftsvertrages und der Tätigkeit der Mitgesellschafter habe sich über all die Jahre nichts geändert. Beide seien zu 100 % im Betrieb tätig, allerdings beginne Georg W morgens mit der Arbeit etwas später und arbeite dafür abends länger. Er mache die Tagesabrechnungen und kümmere sich um die allgemeinen Sachen, während Mag. Gerlind W die Apotheke leite und den Wareneinkauf mache. Die Frage, warum den Gesellschaftern seit 2005 unterschiedliche Tätigkeitsvergütungen zugewiesen worden seien, habe Georg W dahingehend beantwortet, dass er dies nicht wisse. Dies sei Sache des steuerlichen Vertreters, der es so mache, "wie es für die Mitgesellschafter am günstigsten ist". Einen Vertrag oder eine Vereinbarung zu den Vergütungen im Prüfungszeitraum gebe es laut Georg W nicht. Der steuerliche Vertreter habe zur Höhe der Vergütungen zunächst keine Stellungnahme abgegeben und in weiterer Folge erklärt, die Gesellschaftervergütungen entsprechend seiner persönlichen Wahrnehmung nach einem

Gespräch mit Georg W angesetzt zu haben. Einen Gesellschafterbeschluss, einen Vertrag oder eine schriftliche Vereinbarung zu den Vergütungen gebe es nicht. Weiters habe der steuerliche Vertreter eingewendet, dass Georg W ca. 30 Stunden wöchentlich und daher erheblich weniger als die Mitgesellschafterin Mag. Gerlind W arbeite, was im Widerspruch zu den Angaben von Georg W stehe. Die Vergütung sei demnach willkürlich und ohne vertragliche Grundlage so auf die Gesellschafter verteilt worden, dass eine möglichst hohe Begünstigung gemäß § 11a EStG 1988 erzielt worden sei. Ausgehend davon habe der Prüfer die in den Wirtschaftsjahren 2005 bis 2007 insgesamt angesetzte Gesellschaftervergütung -deren Höhe er nicht in Frage gestellt habe - zu gleichen Teilen auf Georg W und Mag. Gerlind W aufgeteilt.

Die Beschwerdeführerin führte in einer Replik auf die Stellungnahme des Prüfers u.a. aus, die Feststellung, wonach im Prüfungszeitraum 2005 bis 2007 die Gesellschaftervergütung so auf die Gesellschafter verteilt worden sei, dass eine möglichst hohe Begünstigung gemäß § 11a EStG 1988 erzielt werde, stimme nicht. Dies lasse sich schon dadurch widerlegen, "dass bei Beibehaltung der Höhe der laut dem schriftlichen Gesellschaftsvertrag vorgesehenen und bis einschließlich 2004 praktizierten Gesellschafterentschädigungen das Ausmaß der anwendbaren Begünstigung gemäß § 11 a EStG annähernd gleich wäre wie bei Anwendung der geänderten Höhe der Gesellschafterentschädigung". Die Vorgangsweise des Prüfers bei Festlegung der Höhe der Tätigkeitsvergütung für den Zeitraum 2005 bis 2007 sei inkonsequent und widersprüchlich. Einerseits werde der Gesellschaftsvertrag als alleinige Grundlage für die Festlegung der Höhe der Tätigkeitsvergütung anerkannt, andererseits weiche der Prüfer davon ab, indem er die Höhe der im Gesellschaftsvertrag fixierten Tätigkeitsvergütung ignoriere.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung keine Folge. Sie gab die oben angeführten Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages zur Tätigkeitsvergütung im Wortlaut wieder und führte aus, dass vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts - ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit - nur als erwiesen angenommen werden könnten, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kämen, einen eindeutigen klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hätten und zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Ausgehend davon sei die im Prüfungszeitraum 2005 bis 2007 gegenüber den Vorjahren abgeänderte und entgegen den Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages ungleiche Aufteilung der Tätigkeitsvergütungen auf die Mitgesellschafter insofern zu korrigieren, "als dass mangels konkreter Aufzeichnungen und aktiver Mithilfe zur Klärung des Sachverhaltes durch die (Beschwerdeführerin) auf die seinerseits schriftlich festgehaltene Vereinbarung im Gesellschaftsvertrag, nämlich die Zuweisung der Gesellschafterentschädigung in gleicher Höhe zurückzugreifen ist". Da der Prüfer die Höhe der in den Wirtschaftsjahren 2005 bis 2007 insgesamt angesetzten Vergütungen nicht in Frage gestellt habe, sondern lediglich die im Prüfungszeitraum gegenüber den Vorjahren abgeänderte und entgegen den Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages ungleiche Aufteilung auf die Mitgesellschafter, sei dies entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin auch nicht inkonsequent oder widersprüchlich.

Im Übrigen vertrat die belangte Behörde - wie zuvor das Finanzamt - die Auffassung, dass sowohl die von Mag. Gerlind W am 20. Mai 2005 getätigte Einlage (24.000 EUR) als auch die zum Bilanzstichtag 31. Mai 2006 vom Verrechnungskonto Georg W auf das Verrechnungskonto Mag. Gerlind umgebuchte Einlage (10.000 EUR) nicht als betriebsnotwendige Einlagen iSd § 11a EStG 1988 anzusehen seien. Dass die auf dem Verrechnungskonto Mag. Gerlind W verbuchten Entnahmen der Geschäftsjahre 2005/06 (26.573,09 EUR) und 2006/07 (26.216,09 EUR) zu den Bilanzstichtagen 31. Mai 2006 und 31. Mai 2007 auf das Verrechnungskonto Georg W umgebucht worden seien, könne den gemäß § 11a EStG 1998 begünstigten Gewinn von Mag. Gerlind W ebenfalls nicht erhöhen.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat zu Recht erkannt:

Nach § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist. In den Fällen, in denen die belangte Behörde in Ausübung der freien Beweiswürdigung zu ihrer Erledigung gelangt, obliegt dem Verwaltungsgerichtshof die Prüfung, ob die Tatsachenfeststellungen auf aktenwidrigen Annahmen beruhen oder in einem mangelhaften Verfahren zu Stande gekommen sind oder gegen die Denkgesetze oder das allgemeine menschliche Erfahrungsgut verstoßen (vgl. Ritz, BAO5, § 167 Tz 10, mit Hinweisen auf die hg. Rechtsprechung).

Laut § 14 Abs. 1 des Gesellschaftsvertrages gebührt der Gesellschafterin Mag. Gerlind W für ihre Tätigkeit als

vertretungsberechtigte Apothekerin allmonatlich ein Betrag in Höhe der für einen vertretungsberechtigten Apotheker im Volldienst an die Pharmazeutische Gehaltskasse für Österreich abzuführenden Umlage zuzüglich allfälliger durch die Gesellschaft den im Unternehmen angestellten vertretungsberechtigten Apothekern regelmäßig gewährten Zulagen. Nach § 14 Abs. 2 des Gesellschaftsvertrages gebührt Georg W für seine in § 8 festgelegte Tätigkeit eine monatliche Entlohnung in gleicher Höhe wie Mag. Gerlind W.

Ausgehend von den in den Verwaltungsakten einliegenden Unterlagen und den - insoweit unwidersprochenen Angaben in der Berufung - wurden für Georg W und Mag. Gerlind W bis inklusive 31. Mai 2004 die im Gesellschaftsvertrag vorgesehenen Tätigkeitsvergütungen angesetzt, die im Wirtschaftsjahr 2003/04 je 79.717,09 EUR betragen haben. Abweichend dazu wurde für die Gesellschafter im Wirtschaftsjahr 2004/05 eine Tätigkeitsvergütung von insgesamt 70.000 EUR in Ansatz gebracht, die mit einem Teilbetrag von 20.000 EUR auf Georg W und mit einem Teilbetrag von 50.000 EUR auf Mag. Gerlind W entfiel. In den Wirtschaftsjahren 2005/06 und 2006/07 wurden für Georg W Tätigkeitsvergütungen von 20.000 EUR und für Mag. Gerlind W Tätigkeitsvergütungen von 80.000 EUR angesetzt.

Die belangte Behörde stellte im angefochtenen Bescheid fest, dass in Bezug auf die Änderung der Aufteilung der Tätigkeitsvergütung im Streitzeitraum keine dem Fremdvergleich standhaltende Vereinbarung vorliege, weshalb mangels konkreter Aufzeichnungen und aktiver Mithilfe zur Klärung des Sachverhaltes durch die Beschwerdeführerin auf die im Gesellschaftsvertrag festgehaltene Vereinbarung zurückzugreifen sei. Im Hinblick darauf verteilte sie - dem Finanzamt folgend - den Gesamtbetrag der in den Wirtschaftsjahren 2004/05 (70.000 EUR), 2005/06 (100.000 EUR) und 2006/07 (100.000 EUR) in Ansatz gebrachten Tätigkeitsvergütungen zu gleichen Teilen auf die beiden Mitgesellschafter. Damit wurde jedoch - worauf die Beschwerdeführerin bereits im Berufungsverfahren zu Recht hingewiesen hat - nur eine der in Bezug auf die Tätigkeitsvergütung relevanten Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages umgesetzt, nämlich die Festlegung der Tätigkeitsvergütung für beide Gesellschafter in gleicher Höhe. Unbeachtet blieb, dass den Gesellschaftern laut Gesellschaftsvertrag weit höhere Tätigkeitsvergütungen zustanden, die mangels gegenteiliger Feststellungen wohl als fremdüblich anzusehen sind. Geht man - wie die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid - davon aus, dass hinsichtlich der Tätigkeitsvergütung auf den Gesellschaftsvertrag zurückzugreifen ist, wäre demnach die Tätigkeitsvergütung von Georg W, dem laut Gesellschaftsvertrag eine monatliche Entlohnung in gleicher Höhe wie Mag. Gerlind W gebührt, entsprechend zu erhöhen. Dies jedenfalls solange als die Entlohnung von Mag. Gerlind W die im Gesellschaftsvertrag festgelegte Vergütung der Höhe nach nicht übersteigt. Für eine Kürzung der Tätigkeitsvergütungen von Mag. Gerlind W (welche am nach Verrechnung der Tätigkeitsvergütung verbleibenden Erfolg zu nur 20 % beteiligt ist) bleibt vor diesem Hintergrund kein Raum.

Der angefochtene Bescheid erweist sich daher schon deshalb mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet, weshalb er gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG aufzuheben war.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008.

Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß § 79 Abs. 11 letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden.

Wien, am 26. Februar 2015

Schlagworte

Sachverhalt Beweiswürdigung

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2015:2011150081.X00

Im RIS seit

02.04.2015

Zuletzt aktualisiert am

29.05.2015

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at