jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1999/10/21 97/15/0198

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 21.10.1999

Index

20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);
21/03 GesmbH-Recht;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

ABGB §1152;
BAO §288 Abs1 litd;
BAO §93 Abs3 lita;
EStG 1988 §4 Abs4;
GmbHG §15;
GmbHG §18 Abs1;
KStG 1988 §8 Abs2;
UStG 1972 §1 Abs1 Z2 litb;

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden): 97/15/0199

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Pokorny sowie die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zeller, über die Beschwerde der O Ges.m.b.H. in G, vertreten durch Dr. Rolf Philipp, Rechtsanwalt in 6800 Feldkirch, Bahnhofstraße 16, gegen die Bescheide der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg 1. vom 2. Oktober 1997, Zl. 672-6/95 (Berufungssenat), betreffend Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer 1989 bis 1991, und 2. vom 3. Oktober 1997, Zl. 697-6/95, betreffend Kapitalertragssteuer 1989 bis 1991, zu Recht erkannt:

Spruch

Die angefochtenen Bescheide werden im Umfang ihrer Anfechtung, somit hinsichtlich des Jahres 1991 wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von 30.000 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin ist eine GmbH, die das Gipser- und Stuckateurgewerbe betreibt. Ihr Geschäftsführer OS verfügt über 80% des Stammkapitals, dessen Gattin HS über die restlichen 20%.

Im Zuge einer bei der Beschwerdeführerin durchgeführten Buch- und Betriebsprüfung traf der Prüfer u.a. folgende Feststellung:

Seit der Gründung der Beschwerdeführerin im Jahr 1984 seien keine Geschäftsführerbezüge bezahlt worden. Im Zuge der Erstellung der Bilanz zum 31. Dezember 1991 sei ein Geschäftsführerbezug von 240.000 S erfasst und dem Verrechnungskonto gutgebucht worden. Die Art und Höhe des Bezuges sei nicht im Vornherein nachweislich und unzweifelhaft fixiert worden. Da Vereinbarungen über zurückliegende Zeiträume steuerlich nicht anzuerkennen seien, stelle der Geschäftsführerbezug eine verdeckte Gewinnausschüttung dar, die den steuerlichen Gewinn nicht mindern dürfe. Seit der Gründung der Beschwerdeführerin vermiete OS der Beschwerdeführerin Betriebsräumlichkeiten, Lager, Schuppen, Büro, Arbeitnehmerunterkünfte, Lagerplätze, Lagerhallen sowie das Betriebsgelände um monatlich netto 30.000 S. Anlässlich der Erstellung der Bilanz für 1991 sei nachträglich der Mietaufwand um netto 240.000 S erhöht worden. Der erhöhte Mietaufwand stelle eine verdeckte Gewinnausschüttung dar und dürfe nicht gewinnmindernd berücksichtigt werden. Der Mietaufwand unterliege als verdeckte Gewinnausschüttung der Umsatzsteuer (zum Steuersatz von 10%). Hinsichtlich der verdeckten Gewinnausschüttungen sei der Beschwerdeführerin auch Kapitalertragsteuer (mit dem Satz von 25%) vorzuschreiben.

Gegen die den Prüfungsfeststellungen entsprechenden Bescheide (Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer 1989 bis 1991 sowie Kapitalertragsteuer) berief die Beschwerdeführerin. Soweit es für das Beschwerdeverfahren von Bedeutung ist, stellt sich das Berufungsvorbringen wie folgt dar: Das Finanzamt habe im Zuge der Prüfung die Vorlage des Dienstvertrages für OS verlangt; ein solcher Vertrag habe nicht vorgelegt werden können, weil die Vereinbarungen mündlich geschlossen worden seien. OS und HS hätten aber vorgebracht, dass die Auszahlung eines Geschäftsführerbezuges von der Gründung der Beschwerdeführerin an bereits beschlossen gewesen sei. OS habe erklärt, in den Vorjahren nur deshalb auf einen Geschäftsführerbezug verzichtet zu haben, um das in finanziellen Schwierigkeiten befindliche Unternehmen nicht zusätzlich liquiditätsmäßig zu belasten. Die Vereinbarung über die Auszahlung eines Geschäftsführerbezuges könne aber auch aus der Niederschrift über die Gesellschafterversammlung vom 5. April 1991 entnommen werden. Der Geschäftsführerbezug von 20.000 S pro Monat, der keineswegs als überhöht angesehen werden könne, müsse daher gewinnmindernd berücksichtigt werden und stelle keine verdeckte Gewinnausschüttung dar. Gleiches gelte für die Mieterhöhung. Es sei unbestritten, dass die Beschwerdeführerin die betreffenden Liegenschaften gepachtet bzw gemietet habe. Die bis 1990 verrechnete Miete von nur 30.000 S pro Monat stelle ein besonderes Entgegenkommen gegenüber der Beschwerdeführerin dar. Der Betrag sei ursprünglich deshalb so niedrig vereinbart worden, um der Beschwerdeführerin eine Überlebensmöglichkeit zu gewährleisten. Bei einer im Jahre 1986 durchgeführten Betriebsprüfung seien die Mietvereinbarung und die Art der Verrechnung nicht beanstandet worden. Die ab dem Jahr 1991 vereinbarte Mieterhöhung müsse anerkannt werden. Die Eheleute OS und HS hätten vorgebracht, dass die Zahlung einer angemessenen Miete schon viel früher vereinbart worden sei. Zudem ergebe sich aus dem Protokoll über die Gesellschafterversammlung vom 5. April 1991, dass spätestens zu diesem Zeitpunkt die Mieterhöhung beschlossen und klar zum Ausdruck gebracht gewesen sei. Die Mieterhöhung stelle keine verdeckte Gewinnausschüttung dar und dürfe auch nicht der Umsatzsteuerbemessungsgrundlage zugeschlagen werden.

Mit dem erstangefochtenen Bescheid sprach die belangte Behörde über die Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer ab. Hinsichtlich der Frage der verdeckten Gewinnausschüttung im Jahr 1991 in Form des Geschäftsführerbezuges sowie der Mieterhöhung wurde der Berufung keine Folge gegeben und zur Begründung ausgeführt: Zu unterscheiden sei zwischen der steuerlich unbeachtlichen rückwirkenden Gestaltung und der steuerlich anzuerkennenden bloßen schriftlichen Fixierung eines bereits früher abgeschlossenen Vertrages. Die Behauptung, wonach die schriftliche Fixierung rechtzeitig getroffener mündlicher Vereinbarungen vorliege, bedürfe eines eindeutigen Nachweises. Im gegenständlichen Fall habe die Beschwerdeführerin zum Nachweis des Geschäftsführerbezuges und der Mietzinserhöhung ein Protokoll über eine am 5. April 1991 im Beisein der beiden Gesellschafter sowie des steuerlichen Vertreters abgehaltene Gesellschafterversammlung vorgelegt, in welcher der Geschäftsführerbezug sowie ein Pachtschilling von 50.000 S zuzüglich Umsatzsteuer festgehalten seien. Das Protokoll sei erst mit der Berufung und auch da nur in Kopie vorgelegt worden. Es sei entgegen der Vorschrift des § 40 GmbHG kein Protokollbuch geführt worden. Nach dem April 1991 seien auch keine entsprechenden Handlungen nach außen

gesetzt worden, insbesondere hätten die Vereinbarungen, die im April 1991 geschlossen worden sein sollen, keine unmittelbare Erfüllung zur Folge gehabt, weil die entsprechenden Beträge erst im Zuge der Bilanzerstellung eingebucht worden seien. Die belangte Behörde habe es daher als erwiesen angesehen, dass die Vereinbarungen nicht schon im Jahr 1991 geschlossen worden seien. Sie stütze ihre Beweiswürdigung auf folgende Umstände: Es lägen keine schriftlichen Verträge bzw. Aufzeichnungen vor, welche den Geschäftsführerbezug und die Mietzinserhöhung nach Art und Umfang fixierten. Es sei nicht zu Auszahlungen der Beträge durch die Beschwerdeführerin oder zu einer laufenden Verbuchung der Beträge gekommen. Die Beträge seien erst nachträglich eingebucht und verrechnet worden. Im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung habe OS nicht überzeugend dargelegt, dass die Vereinbarungen schon am 5. April 1991 in einer Gesellschafterversammlung geschlossen worden seien. Nach seinem Vorbringen habe die Gesellschafterversammlung aufgrund des guten Ergebnisses die Bezahlung beschlossen. OS habe jedoch einräumen müssen, dass er im April 1991 noch über keine konkreten Zwischenergebnisse bezüglich des Betriebserfolges verfügt habe. Das Protokoll über die Gesellschafterversammlung vom 5. April 1991 sei erst mit der Berufung und nur in Form einer Kopie vorgelegt worden. Es sei - im Gegensatz zu anderen vorgelegten Gesellschafterversammlungsprotokollen - mit keinem Datum versehen. Der Pflicht zur Führung eines Protokollbuches sei die Beschwerdeführerin nicht nachgekommen. Ihr steuerlicher Vertreter habe das Protokoll zwar nicht mitunterfertigt, sei aber nach dem Protokollinhalt ebenfalls anwesend gewesen; auf Befragung im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung habe er aber nicht mehr angeben können, ob er bei der Gesellschafterversammlung anwesend gewesen sei. Die als verdeckte Gewinnausschüttung zu wertende Mietzinserhöhung sei vom Finanzamt zu Recht auch umsatzsteuerlich erfasst worden. Es liege nämlich Eigenverbrauch iSd § 1 Abs. 1 Z. 2 lit. b UStG 1972 vor. Im Falle von Aufwendungen, die in eine verdeckte Gewinnausschüttung umgedeutet würden und aus diesem Grund ertragsteuerlich vom Abzug ausgeschlossen seien, sei von Eigenverbrauch auszugehen.

Mit dem zweitangefochtenen Bescheid sprach die belangte Behörde über die Berufung gegen die Kapitalertragsteuerbescheide ab. Hinsichtlich der Frage der verdeckten Gewinnausschüttung im Jahr 1991 in Form des Geschäftsführerbezuges sowie der Mietzinserhöhung wurde der Berufung keine Folge gegeben und zur Begründung auf die Berufungsentscheidung betreffend Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer verwiesen.

Gegen diese Bescheide, soweit sie für 1991 eine verdeckte Gewinnausschüttung aus der Gewährung des Geschäftsführerbezuges und der Erhöhung des Bestandzinses annehmen und steuerliche Folgen daraus ableiten, richten sich die Beschwerden, über die der Verwaltungsgerichtshof erwogen hat:

1. Bescheid betreffend Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer:

Die Beschwerdeführerin wendet sich gegen die Beweiswürdigung der belangten Behörde, aufgrund derer die Behörde angenommen hat, es sei nicht im Vorhinein bzw. bei der Gesellschafterversammlung von 5. April 1991 eine Vereinbarung über die Gewährung eines Geschäftsführerbezuges und eine Erhöhung des Mietzinses getroffen worden.

Die Beweiswürdigung unterliegt insoweit der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle, als es um die Beurteilung geht, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind, also den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut entsprechen.

Im gegenständlichen Fall hält die Beweiswürdigung der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle stand.

Die belangte Behörde konnte im Rahmen der Beweiswürdigung neben den anderen Umständen berücksichtigen, dass auf das Protokoll über die Gesellschafterversammlung vom 5. April 1991 erst in der Berufung verwiesen worden ist, es im Original nicht vorhanden ist und auch die vorgelegte Kopie nicht das Datum der Unterfertigung trägt. Zwar ist im Kopf des betreffenden Schriftstückes angeführt:

"Protokoll über die Gesellschafterversammlung am 5. April 1991", entgegen den Beschwerdeausführungen ist damit aber keine Aussage darüber getroffen, zu welchem Zeitpunkt das Protokoll unterfertigt worden ist.

Im angefochtenen Bescheid wird ausgeführt, der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin sei nach dem Inhalt des Protokolls bei der Gesellschafterversammlung anwesend gewesen, er habe aber das Protokoll nicht unterfertigt. Die belangte Behörde hat aber ihre Beweiswürdigung nicht auf das Fehlen der Unterschrift des steuerlichen Vertreters gestützt. Zutreffend hat sie hingegen als Indiz berücksichtigt, dass der steuerliche Vertreter in der

Berufungsverhandlung nicht mehr angeben konnte, ob er bei der seinerzeitigen Gesellschafterversammlung anwesend gewesen sei. Diese mag zwar, wie die Beschwerdeführerin vorbringt, ein mehrere Jahre zurückliegendes "Routineereignis" des steuerlichen Vertreters gewesen sein, er wird aber zumindest Aufschreibungen über seine beruflichen Leistungen gegenüber der Beschwerdeführerin geführt und in Vorbereitung auf die Berufungsverhandlung - das in Rede stehende Protokoll stellte ein wesentliches Element im Berufungsvorbringen dar - in diese Einsicht genommen haben.

Wie sich aus der Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Verhandlung ergibt, hat der Gesellschafter-Geschäftsführer OS ausgesagt, er habe erst nach Bilanzerstellung wissen können, dass sich 1991 ein gutes Betriebsergebnis ergeben habe. OS hat in der mündlichen Berufungsverhandlung andererseits ausgesagt, aufgrund des guten Ergebnisses 1991 sei die Bezahlung eines Geschäftsführerlohnes von 20.000 S beschlossen worden. Nach der Aussage des OS sei sohin wegen des Ergebnisses 1991 und nicht - wie dies in den Beschwerden vorgebracht wird - wegen guter Auftragslage die Bezahlung des Geschäftsführerbezuges von 20.000 S beschlossen worden. Der Behörde kann nicht entgegengetreten werden, wenn sie diesen Umstand als Hinweis gegen eine noch im Jahr 1991 erfolgte einvernehmliche Festlegung des Geschäftsführerbezuges herangezogen hat.

Entgegen dem Vorbringen der Beschwerdeführerin konnte die belangte Behörde auch das Unterbleiben einer laufenden Auszahlung und Verbuchung als Indizien gegen das Vorliegen einer Vereinbarung werten und zusammen mit allen anderen Umständen im Rahmen der Beweiswürdigung berücksichtigen. Dem steht nicht entgegen, dass sie den unstrittigen Teil des Mietentgeltes (monatlich 30.000 S) als gewinnmindernd anerkannt hat, obwohl er ebenfalls nicht laufend bezahlt und verbucht worden ist.

Ausgehend von dem unbedenklich festgestellten Sachverhalt

ergibt sich in rechtlicher Hinsicht Folgendes:

Bestandzins:

Wenn für die Überlassung der Nutzung an Liegenschaften durch den Gesellschafter-Geschäftsführer OS an die Beschwerdeführerin (auch) für das Jahr 1991 ein Bestandzins von 30.000 S vereinbart war, ist der zusätzliche Bestandzins von monatlich 20.000 S kein durch den Betrieb der Beschwerdeführerin veranlasster Aufwand, sondern - wie dies die belangte Behörde zu Recht angenommen hat - eine Gewinnausschüttung iSd § 8 Abs. 2 KStG. Zu Recht hat daher die belangte Behörde die Bestandzinserhöhung nicht als Betriebsausgabe anerkannt.

Mit der Annahme der Umsatzsteuerbarkeit dieser Gewinnausschüttung nach § 1 Abs. 1 Z. 2 lit. b UStG 1972 hat die belangte Behörde allerdings die Rechtslage verkannt.

Nach § 1 Abs. 1 Z. 2 lit. b UStG 1972 liegt Eigenverbrauch vor, soweit ein Unternehmer im Inland Ausgaben (Aufwendungen) tätigt, die mit seiner gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit in Zusammenhang stehen und nach § 20 Abs. 1 Z. 1 bis 5 EStG 1988 oder nach § 8 Abs. 2 und § 12 Abs. 1 Z. 1 bis 5 KStG 1988 nicht abzugsfähig sind. Der letzte Satz dieser Gesetzesstelle lautet:

"Dies gilt nicht für Ausgaben (Aufwendungen), die Lieferungen oder sonstige Leistungen betreffen, welche auf Grund des § 12 Abs. 2 nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten, sowie für Geldzuwendungen."

Aus dem dargestellten Gesetzeswortlaut ergibt sich unzweifelhaft, dass Einkommensverwendung in Form von Geldzuwendungen (hier: zusätzlicher Bestandzins) den Eigenverbrauchstatbestand nicht erfüllt. Die Beschwerdeführerin wurde sohin durch die Vorschreibung von Umsatzsteuer für den überhöhten Bestandzins in ihren Rechten verletzt.

Geschäftsführerbezug:

Im Erkenntnis vom 20. November 1989, 89/14/0141, hat der Verwaltungsgerichtshof unter Hinweis auf Reich-Rohrwig, GmbH-Recht, 106, ausgesprochen, dem Geschäftsführer gebühre auch ohne Vorliegen einer Vereinbarung angemessene Entlohnung. Hinsichtlich des Geschäftsführerbezuges sei daher nicht auf formelle Vereinbarungen, sondern auf die Angemessenheit des Bezuges abzustellen. In diesem Sinn hat der Verwaltungsgerichtshof auch im Erkenntnis vom 22. Oktober 1991, 91/14/0020, für nicht vertraglich fixierte Zahlungen zugunsten des Gesellschafter-Geschäftsführers ausschließlich für relevant erachtet, ob die Gesamtausstattung der Entlohnung für den Geschäftsführer angemessen sei.

Ist die Geschäftsführerfunktion mit einer nicht nur geringfügigen Tätigkeit verbunden, so schuldet die Gesellschaft im Zweifel auch bei Fehlen einer ausdrücklichen Vereinbarung ein angemessenes Gehalt: Es gilt ein angemessenes Entgelt als bedungen (vgl. Reich-Rohrwig, GmbH-Recht I, 2. Auflage, Rn 2/44, und Rn 2/91 unter Hinweis auf § 1152 ABGB).

Da im gegenständlichen Fall unstrittig OS allein die Geschäftsführungsleistung für die - jährlich ca. 10 Mio. Umsatz erzielende - Beschwerdeführerin erbracht hat und mit einer Geschäftsführerentlohnung von 20.000 S pro Monat unstrittig das Ausmaß einer angemessenen Geschäftsführerentlohnung nicht überschritten worden ist, bestehen keine Zweifel an der betrieblichen Veranlassung der Geschäftsführerentlohnung. Die belangte Behörde hat daher die Rechtslage verkannt, wenn sie diesen Bezug als Gewinnausschüttung gewertet hat.

2. Bescheid betreffend Kapitalertragsteuer:

Die Beschwerde entspricht im Wesentlichen wörtlich jener gegen den erstangefochtenen Bescheid. Zusätzlich wird eingewendet, der zweitangefochtene Bescheid verweise lediglich auf den erstangefochtenen Bescheid und enthalte daher keine Begründung. Dieser Einwendung ist zu entgegnen, dass es zulässig ist, in der Begründung eines Bescheides auf die Begründung eines anderen, der Partei bereits bekannten Bescheides zu verweisen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 26. November 1998, 96/16/0205).

Aus den oben unter 1. ausgeführten Gründen erweist es sich auch hinsichtlich der Kapitalertragsteuer als rechtswidrig, dass die belangte Behörde den Geschäftsführerbezug als verdeckte Gewinnausschüttung angesehen hat.

Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass die angefochtenen Bescheide - im angefochtenen Umfang - gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufzuheben waren. Von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung konnte aus den Gründen des § 39 Abs. 2 Z. 6 VwGG abgesehen werden.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. 416/1994.

Wien, am 21. Oktober 1999

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1999:1997150198.X00

Im RIS seit

03.04.2001

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at