

# TE Vwgh Erkenntnis 1999/10/13 96/13/0113

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 13.10.1999

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

BAO §21 Abs1;

BAO §22 Abs1;

BAO §22;

BAO §23 Abs1;

EstG 1972 §4 Abs4;

KStG 1966 §8 Abs1;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Fellner, Dr. Hargassner, Mag. Heinzl und Dr. Fuchs als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Hanslik, über die Beschwerde der W in W, vertreten durch Dr. Peter Balogh, Rechtsanwalt in Wien III, Strohgasse 10/7, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 13. Juni 1996, GZ 11-94/2321/10, betreffend Körperschaftsteuer 1983 bis 1985, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 3.035,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

An der beschwerdeführenden Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft mbH war im Streitzeitraum Dr. St. zu 100 % beteiligt. Die Alleingesellschafterin war gleichzeitig Geschäftsführerin der GmbH. Darüber hinaus war die Gesellschafterin auch selbst als Steuerberaterin und Wirtschaftsprüferin (Einzelunternehmen) sowie für die weitere Steuerberatungsgesellschaft T GmbH tätig.

In den von der Beschwerdeführerin der Abgabenbehörde vorgelegten Bilanzen wurden Gewinne für 1983 von S 13.122,--, für 1984 von S 20.309,-- und für 1985 von S 5.574,-- ausgewiesen.

Anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung wurde festgestellt, dass 1983 Vergütungen an die Gesellschafter-Geschäftsführerin von S 2,886.000,--, für 1984 von S 2,676.000,-- und für 1985 von S 2,690.500,-- im Gesamtergebnis

berücksichtigt worden waren. Diese Vergütungen setzten sich aus Gehaltszahlungen (1983 S 720.000,--, 1984 S 960.000,-- und 1985 S 1.260.000,--), Gehaltsnachzahlungen (1983 S 600.000,--, 1984 S 720.000,-- und 1985 S 420.000,--), Tantiemen (1983 S 1.290.000,--, 1984 S 720.000,-- und 1985 S 734.500,--) und der Miete für eine Wohnung (S 276.000,-- jährlich) zusammen. Vom Prüfer wurde demgegenüber nur die jeweilige Position "Gehalt" als angemessene Entlohnung anerkannt. Die darüberhinausgehenden Vergütungen wurden als verdeckte Gewinnausschüttungen behandelt.

Im Prüfungsbericht wurde dazu ausgeführt, erst am 30. September 1985 sei ein schriftlicher Dienstvertrag mit Dr. St. abgeschlossen worden. Dr. St. sei in drei Unternehmen tätig gewesen. In der beschwerdeführenden Gesellschaft seien 10 bis 15 Arbeitnehmer, im Einzelunternehmen aber nur eine Arbeitnehmerin beschäftigt gewesen. Der Gewinn des Einzelunternehmens habe 1983 S 4.014.976,-- und 1984 S 3.506.563,-- betragen. Es seien keine Aufzeichnungen darüber vorgelegt worden, wie viele Arbeitsstunden Dr. St. wöchentlich in den einzelnen Unternehmen gearbeitet habe. Auf Grund der hohen Gewinne müsse geschlossen werden, dass Dr. St. überwiegend im Einzelunternehmen tätig gewesen sei. Die Arbeitsleistung für die Beschwerdeführerin könne daher höchstens 20 bis 30 % eines ganztägig beschäftigten Arbeitnehmers erreicht haben. Die im Vertrag vom 30. September 1985 vereinbarte "Tantieme" erhalte Dr. St. nach Maßgabe ihres Leistungsanteiles der von ihr bearbeiteten Klienten. Für die nicht von ihr bearbeiteten Klienten, die zu ihrem Kundenstock gehörten, erhalte sie eine Tantieme in Höhe von 10 % des Umsatzes. Die Tantiemen für die Streitjahre seien bisher nicht ausbezahlt, sondern nur rückgestellt worden.

Weiters wurde im Prüfungsbericht ausgeführt, Dr. St. habe die ihr gehörige Eigentumswohnung in Wien 13, L-Gasse 28, der Beschwerdeführerin vermietet, welche die Wohnung ihr wiederum kostenlos zur Verfügung stellte.

Gegen die nach der Betriebsprüfung ergangenen Körperschaftsteuerbescheide wurde Berufung erhoben. In dem umfangreichen Schriftsatz wurde insbesondere vorgebracht, Dr. St. habe seit dem Jahre 1947 als Geschäftsführerin der T GmbH - an der sie mit 25 % nicht wesentlich beteiligt gewesen sei - durch qualitative und quantitative Mehrleistungen erheblich höhere Umsätze erzielen können. Der durchschnittliche Monatsbezug habe im Jahre 1973 S 88.315,-- betragen. Bei der Angemessenheitsprüfung der Bezüge im Streitzeitraum könne dieser Bezug des Jahres 1973 zum Vergleich herangezogen werden. Dies führe bei einer Valorisierung nach dem Verbraucherpreisindex zu einem Jahresgehalt für 1983 von S 2.191.910,--, für 1984 von S 2.275.560,-- und für 1985 von S 2.390.108,--. Bei einem internen Vergleich mit dem 1984 aus der beschwerdeführenden Gesellschaft ausgeschiedenen Geschäftsführer Dr. W. sei davon auszugehen, dass dessen Bezüge laut Gewinn- und Verlust-Rechnung für 1981 S 929.337,66, für 1982 S 1.003.110,95 und für 1983 S 1.314.164,37 betragen hätten. Weiters wurde in der Berufung geltend gemacht, die Angemessenheit von Bezügen könne aus der Zeitkomponente allein nicht abgeleitet werden. Es sei auf den Umstand zu achten, dass der Anspruch auf eine Arbeitsleistungstantieme erst nach Abzug sämtlicher Gehaltsbezüge sowie des Vorausentgeltes für den überlassenen Kundenstock und nach Abzug aller anderen Betriebsausgaben ermittelt werden könne. Dabei sei die vollständige Zahlung der Tantieme aus Liquiditätsgründen nicht immer möglich gewesen. Von Dr. St. sei schon bei der Errichtung der Gesellschaft ein ganzer Kundenstock zur Bearbeitung eingebracht worden. Die Bezahlung eines Entgeltes für die Zuführung von Klienten stelle die Bezahlung einer besonderen Leistung dar.

Nach Übermittlung einer Stellungnahme des Prüfers zur Berufung wurde die Berufung mit einer Eingabe vom 25. März 1990 ergänzt. Darin wurde insbesondere ausgeführt, bei der Angemessenheitsprüfung sei zu berücksichtigen, dass die Geschäftsführerin seit mehr als drei Jahrzehnten einen erhöhten Arbeitseinsatz von 60 bis 70 Wochenstunden geleistet habe. Es müssten auch bei der Geschäftsführerin Zuschläge für geleistete Überstunden nach 20 Uhr oder an Sonn- und Feiertagen berücksichtigt werden. Die im Einzelunternehmen erzielten Honorare könnten auf Grund der Klientenstruktur und der für diese Klienten erbrachten Sonderleistungen keinen Aufschluss zum eingesetzten Arbeitsaufwand geben.

In einer weiteren umfangreichen Eingabe der Beschwerdeführerin vom 27. Oktober 1990 war ein "Vergleichsvorschlag" enthalten:

Danach ergäben sich infolge des Entfalls von Sachbezügen Geschäftsführerbezüge für 1983 von S 1.620.000,--, für 1984 von S 1.820.000,-- und für 1985 von S 1.620.000,--. Weiters werde ersucht, die geltend gemachte "Kundenstock-Tantieme" von S 590.000,-- für 1983, von S 580.000,-- für 1984 und von S 610.000,-- für 1985 in voller Höhe anzuerkennen. "Um diesen beiderseits angestrebten Vergleich" durchführen zu können, werde angeboten, aus der

Leistungs-Tantieme" 1983 die Hälfte, nämlich einen Betrag von S 250.000,-- auszuscheiden. Ferner werde eine Verminderung des Zuschlages zum Grundgehalt für Mehrleistungen 1984 um S 360.000,-- und für 1985 von S 220.000,- - "angeboten".

In den Akten des Finanzamtes befindet sich ein handschriftlicher Aktenvermerk über eine "Besprechung" am 20. November 1990, wonach - unter Hinweis auf den Schriftsatz vom 27. Oktober 1990 - folgende Beträge "im Wege einer Berufungsvorentscheidung" anerkannt werden: Gehalt 1983 und 1984 je S 120.000,--, 1985 S 1,260.000,--, Zuschlag für Mehrleistungen 1984 und 1985 je S 200.000,--, "Leistungs-Tantieme" 1983 S 250.000,--, 1984 S 140.000,-- und 1985 S 124.500,-- und schließlich "Kundenstock-Tantieme" 1983 S 590.000,--, 1984 S 580.000,-- und 1985 S 610.000,--. In einem weiteren, vom Vorstand des Finanzamtes verfassten Aktenvermerk vom 20. November 1990 wurde auf einen internen Vergleich der Bezüge sowie die Ergänzungsfähigkeit der mangelhaften Vereinbarungen durch konkludente Handlungen hingewiesen.

In der Folge erließ das Finanzamt Berufungsvorentscheidungen betreffend Körperschaftsteuer 1983 bis 1985, mit denen der Berufung teilweise stattgegeben wurde. Die Berufungsvorentscheidungen enthielten keine Begründung. Die Berufungsvorentscheidungen wurden sodann von der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland mit Bescheid vom 15. Jänner 1992, GZ 6/2-145/91-08, gemäß § 299 Abs 1 lit c und Abs 2 BAO aufgehoben. Die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde wurde mit hg Erkenntnis vom 27. Juli 1994, 92/13/0058, als unbegründet abgewiesen.

Nach einer mit der Vorsitzenden des Berufungssenates am 16. Juli 1995 vorgenommenen mündlichen Besprechung des Berufungsfalles wurde die Berufung mit einer weiteren umfangreichen Eingabe vom 28. September 1995 ergänzt. Darin wurde unter anderem vorgebracht, für die von Dr. St. ausschließlich wahrgenommene Geschäftsführungsfunktion und für die überwiegend von ihr wahrgenommene Verwaltungstätigkeit seien S 45.000,-- 14 x jährlich anzusetzen. Durch das Ausscheiden des Dr. W. im Jahre 1984 müsse das Verwaltungshonorar auf S 65.000,-- erhöht werden. Weiters wurde ausgeführt, nach den Dienstverträgen mit allen Sachbearbeitern dürfe der Gesamtbezug von Gehalt und Tantieme nicht mehr als 50 % des durch die Leistung des Mitarbeiters realisierten Umsatzes betragen. Die von Dr. St. realisierten Umsätze lägen jeweils über dem doppelten Leistungsanteil der Bezüge. Damit sei auch die Angemessenheit der Leistungstantiemen und Gehaltsnachzahlungen gegeben. Die Beschwerdeführerin stellte in dieser Eingabe den Antrag, Dr. W. als Zeugen über den Arbeits- und Verantwortungsumfang von Dr. St. und die Tantiemenregelung im Allgemeinen zu vernehmen. Weiters wurde von der Beschwerdeführerin geltend gemacht, dass hinsichtlich der Geschäftsführerbezüge ein externer Vergleich anzustellen sei. Die Bezüge der Dr. St. lägen unter dem vergleichbarer Wirtschaftsprüfer, die Geschäftsführungsfunktionen in mehreren Wirtschaftsprüfungsgesellschaften innehätten. Die Beschwerdeführerin beantragte weiters zum Punkt der Angemessenheitsprüfung Dr. P., den damaligen Vorstand des Finanzamtes, als Zeugen zu vernehmen, da die im Vergleichsvorschlag vom 27. Oktober 1990 dargestellten Beträge die Grundlage der Berufungsvorentscheidung nach vorhergehender Prüfung durch Dr. P. gewesen seien. Zusammenfassend wurde der Antrag gestellt, die Gesamtbezüge der Dr. St. einschließlich Tantiemen für 1983 mit S 1,620.000,--, für 1984 mit S 1,820.000,-- und für 1985 mit S 1,804.500,-- anzuerkennen. Weiters wurde beantragt, als Tantieme für die Überlassung eines Kundenstocks für 1983 S 590.000,--, für 1984 S 580.000,-- und für 1985 S 610.000,-- anzuerkennen. Anlässlich der Gründung der GmbH im Jahre 1973 sei ein Großteil der Kunden von Dr. St. zur Verfügung gestellt worden. Rechtsgrundlage sei die im Wirtschaftstreuhandberuf gegebene Möglichkeit, gegen Entgelt Kunden einem anderen Wirtschaftstreuhand zur Verfügung zu stellen.

Zum Berufungspunkt betreffend die Wohnung L-Gasse 28 wurde in der Eingabe vom 28. September 1995 ausgeführt, die Anmietung einer im Eigentum des geschäftsführenden Gesellschafters stehenden Eigentumswohnung durch die Kapitalgesellschaft und nachfolgende Überlassung als Dienstwohnung sei als Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten nach § 22 BAO zu beurteilen, was eine verdeckte Gewinnausschüttung ausschließe.

In einer weiteren Eingabe vom 29. Februar 1996 wurde auf Veranlassung der belangten Behörde unter anderem mitgeteilt, dass für den Dienstnehmer Dr. W. ebenfalls die Tantiemen über einen durchschnittlich zehnjährigen Zeitraum einer Rückstellung zugeführt worden seien. Darüber hinaus seien bei Dr. W. sogar Gehaltsbestandteile in den Jahren 1986 bis 1988 passiviert und erst ab 1990 ausgezahlt worden. Bei dem von Dr. St. überlassenen Kundenstock habe es sich um die Konzerne P und H gehandelt. Durch die Größe dieser Konzerne hätten die Leistungen auf die drei beteiligten Unternehmungen aufgeteilt werden müssen. Zum Beweisthema der beantragten Einvernahme des

früheren Amtsvorstandes Dr. P. wurde ausgeführt, dieser sei zu den von ihm gesetzten Handlungen zu befragen, die schließlich zur Aufstellung der maßgeblichen Entscheidungskriterien geführt hätten.

In einer weiteren Eingaben vom 9. April 1996 wurde im Wesentlichen das bisherige Vorbringen wiederholt bzw. präzisiert. In einer Eingabe vom 9. Mai 1996 wurde auf die lange Verfahrensdauer hingewiesen.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde ausgeführt, für das "eigentliche" Geschäftsführergehalt in der Höhe von S 720.000,-- für 1981, S 960.000,-- für 1984 und S 1,260.000,-- habe zwar erst ab Ende 1985 eine Vereinbarung bestanden. Es entspreche aber nach Ansicht der belangten Behörde der Höhe nach dem einem Geschäftsführer zustehenden Gehalt; es sei auch tatsächlich an die Geschäftsführerin ausbezahlt worden. Für die Gehaltsnachzahlung fehle aber jede Vereinbarung; auch im schriftlichen Dienstvertrag vom 29. September 1985 sei eine Gehaltserhöhung nicht vorgesehen gewesen. Außerdem seien die einmal als Gehaltsnachzahlung, ein anderes Mal als Überstunden bezeichneten Beträge nicht bzw. verspätet ausbezahlt worden.

Die Tantiemen seien in den Jahresabschlüssen des Berufungszeitraumes noch zur Gänze unter Geschäftsführungsaufwand verbucht worden. Erst im Dienstvertrag vom 29. September 1985 sei festgehalten worden, dass dem Geschäftsführer ein Vorabbezug für die Überlassung des Kundenstocks zustehe. Gerade der Umstand, dass ein Dienstvertrag die schriftliche Vertragsgrundlage für die Berechnung eines Kundenstockentgelts darstelle, spreche gegen die Ansicht der Beschwerdeführerin, diese Kundenstock-Tantieme sei ein vom Geschäftsführergehalt gesondert zu betrachtendes Entgelt. Es sei auch unüblich, dass im Jahre 1985 ein weiterhin unbefristetes Entgelt für einen "angeblich" 1973 eingebrachten Kundenstock vereinbart werde. Es sei auch unglaublich, dass bei einer Kanzlei dieser Größenordnung der gesamte Kundenstock noch zehn Jahre nach Gründung der GmbH Dr. St. zuzurechnen sei. Die verspätete Auszahlung der "Kundenstock-Tantieme" sei nicht fremdüblich. Ebenso seien die erst im Betriebsprüfungsverfahren erfolgte Geltendmachung der "Leistungs-Tantieme", die fehlende Auszahlung im Jahr der Aufwandsbildung und das Fehlen einer schriftlichen Vereinbarung vor 1985 nicht fremdüblich. Die im Dienstvertrag vom 29. September 1985 getroffene Regelung über die Leistungs-Tantieme sei inhaltlich ungenau, weil sie rechnerisch nicht nachvollziehbar sei. Die Darstellung im Schriftsatz vom 9. April 1996, wonach die Auszahlung der Leistungs-Tantieme nach Maßgabe der eingetretenen Abgabenverpflichtungen erfolgt sei, lasse darauf schließen, dass keine fremdübliche Vereinbarung vorgelegen sei, sondern dass Auszahlungen nach Belieben bzw. nach dem Geldbedarf der Geschäftsführerin vorgenommen worden seien.

Zum Mietaufwand L-Gasse 28 vertrat die belangte Behörde die Auffassung, die Qualifizierung der Gestaltung als Missbrauch schließe nicht aus, dass die Vorgangsweise als verdeckte Gewinnausschüttung zu beurteilen ist. Die Vorteilsgewährung liege dabei in der kostenlosen Überlassung der Wohnung und dem gleichzeitig durch den Werbungskostenüberschuss bei Dr. St. eingetretenen abgabensparenden Effekt.

Da die geltend gemachten Aufwendungen dem Grunde nach nicht anzuerkennen waren, habe sich eine Erörterung der Angemessenheit der Höhe der Bezüge erübrigt. Die Anträge auf Vernehmung der Zeugen Dr. Wei., Dr. We. und Dr. P. seien daher abzulehnen, da sie Fragen der Angemessenheitsprüfung bzw. des Verfahrensablaufes betroffen hätten.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Unter verdeckten Gewinnausschüttungen sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen an Anteilhaber zu verstehen, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und ihre Wurzeln in der Anteilhaberschaft haben. Ein die verdeckte Gewinnausschüttung ausschließender Vorteilsausgleich liegt vor, wenn dem Vorteil, den eine Gesellschaft ihrem Gesellschafter einräumt, ein Vorteil gegenübersteht, den der Gesellschafter der Gesellschaft gewährt. Voraussetzung für einen steuerlich anzuerkennenden Vorteilsausgleich ist allerdings eine ausdrückliche, eindeutige wechselseitige Vereinbarung über den Ausgleich der gegenseitigen Vorteilszuwendungen. Dies muss bereits im Zeitpunkt der Vorteilsgewährung vorliegen. Dabei sind Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern steuerlich nur dann anzuerkennen, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Die Beschwerdeführerin macht unter dem Gesichtspunkt des Vorwurfs einer inhaltlichen Rechtswidrigkeit geltend, die belangte Behörde habe die in Rede stehenden Zuwendungen an die Gesellschafterin als dem Grunde nach unangemessen angesehen. Damit missversteht sie die Begründung des angefochtenen Bescheides: Die Behörde ist bei

der Ablehnung von Beweisanträgen ausdrücklich davon ausgegangen, diese wären nur dann entscheidungswesentlich gewesen, wenn eine Angemessenheitsprüfung vorzunehmen gewesen wäre. Die belangte Behörde ist somit zur Annahme verdeckter Ausschüttungen nicht durch Feststellungen über eine Unangemessenheit der Bezugshöhe der Gesellschafterin gelangt. Vielmehr ist die Begründung des angefochtenen Bescheides dahin zu verstehen, dass keine ausdrücklichen, eindeutigen und von vornherein abgeschlossenen Vereinbarungen zwischen der beschwerdeführenden Kapitalgesellschaft und der Gesellschafterin über eine die verdeckte Gewinnausschüttung ausschließende Vorteilsgewährung vorgelegen waren. Diese Folgerungen der belangten Behörde entsprechen dem von ihr festgestellten Sachverhalt:

Die Beschwerdeführerin beruft sich im Wesentlichen auf den mit der Alleingesellschafterin abgeschlossenen, mit 30. September 1985 datierten, nach dem Urkundeninhalt von der Gesellschafterin tatsächlich erst am 29. Oktober 1985 unterfertigten "Dienstvertrag". Daraus folgt aber bereits, dass für den Streitzeitraum eine Vereinbarung über die Gewährung der Zuwendungen an die Alleingesellschafterin nicht von vornherein vorgelegen ist.

Nach Punkt V dieses "Dienstvertrages" erhielt die Gesellschafterin ein Gehalt von 14 mal S 90.000,--. Von der Abgabenbehörde wurden die Gehaltszahlungen (1983 S 720.000,--, 1984 S 960.000,-- und 1985 S 1,260.000,--) steuerlich anerkannt. Hinsichtlich der "Gehaltsnachzahlungen" (1983 S 600.000,--, 1984 S 720.000,-- und 1985 S 420.000,--) verwies die belangte Behörde zu Recht darauf, dass hierfür keine Vereinbarung vorliege. Auch im Dienstvertrag vom 30. September / 29. Oktober 1985 ist über eine eine Nachzahlung nach sich ziehende Gehaltserhöhung nichts enthalten. Wenn die Beschwerdeführerin hiezu in der Beschwerdeschrift vorbringt, sie habe im Berufungsverfahren die Gesamthöhe und die Zusammensetzung des Gehalts schlüssig dargestellt, so ist ihr entgegenzuhalten, dass sich die belangte Behörde nicht auf die Unangemessenheit dieser Bezugssteile, sondern zu Recht auf das Fehlen jeglicher Vereinbarung über die Art und Ursache dieser Gehaltsnachzahlungen gestützt hat.

Die im Rechenwerk der Beschwerdeführerin (einheitlich) als "Tantieme" rückgestellten Beträge wurden im weiteren Verfahren je in eine "Kundenstock-Tantieme" und in eine "Leistungs-Tantieme" aufgegliedert. Zu den als "Kundenstock-Tantieme" bezeichneten Zuwendungen ist im Punkt V. des "Dienstvertrages" vom 30. September / 29. Oktober 1985 ausgeführt, vor Berechnung der "Leistungs-Tantieme" sei, "wie bisher" der Vorausbezug für den von Dr. St. der Beschwerdeführerin zur Bearbeitung überlassenen Kundenstock in Höhe von 10 % der Nettoberatungshonorare zu Lasten der Gewinn- und Verlust-Rechnung zum Abzug zu bringen. Die belangte Behörde verwies dabei im angefochtenen Bescheid auf den Umstand, dass die Tantiemen im Streitzeitraum zur Gänze als Geschäftsführungsaufwand verbucht worden seien. Nach den Feststellungen des Prüfers war eine Auszahlung der Tantiemen bis zur Erstellung des Prüfungsberichtes unterblieben. Wenn im gegebenen Zusammenhang in der Beschwerde von jahrelang praktizierten konkludenten Handlungen die Rede ist, übersieht sie, dass, wie ausgeführt, Voraussetzung für einen steuerlich anzuerkennenden Vorteilsausgleich eine nach außen ausreichend zum Ausdruck kommende, klare und eindeutige Regelung ist.

Nach der im Berufungsverfahren eingebrachten Eingabe vom 28. September 1995 sei die "Kundenstock-Tantieme" mit 10 % der Erlöse des jeweiligen Wirtschaftsjahres aus "Beratung" ermittelt worden. Diese Berechnungsform ist aber selbst in der (nachträglichen) schriftlichen Vereinbarung vom 30. September / 29. Oktober 1985 nicht gedeckt, weil die Tantieme nach dieser Vereinbarung das Entgelt für den im Jahre 1973 der beschwerdeführenden GmbH überlassenen Kundenstock gewesen sein sollte. Dass aber im Jahre 1985 der Kundenstock gegenüber 1973 völlig unverändert geblieben sein sollte, ist mit den Erfahrungen des täglichen Lebens nicht vereinbar. Trotz eines entsprechenden Hinweises im angefochtenen Bescheid wurde in der Beschwerde keine Erläuterung gegeben, warum die "Kundenstock-Tantieme" nicht von dem im Jahre 1973 überlassenen Kundenstock, sondern von dem jeweils in den Streitjahren vorhandenen Kundenstock ermittelt worden sein sollte.

Zur "Leistungs-Tantieme" wurde im angefochtenen Bescheid insbesondere ausgeführt, die im Vertrag vom 30. September / 29. Oktober 1985 getroffene Regelung sei inhaltlich ungenau, da sie rechnerisch nicht nachvollziehbar sei. Der Umstand, dass die Kundenstock-Tantieme in mehreren Schriftsätzen verschieden hoch berechnet worden sei und der jeweilige Unterschiedsbetrag zur Tantiemenrückstellung als "Leistungs-Tantieme" bezeichnet worden sei, lasse darauf schließen, dass die "Leistungs-Tantieme" nicht von vornherein determiniert worden sei, sondern eine völlig willkürliche Größe darstelle. Mit diesen Ausführungen ist die belangte Behörde im Recht, weil - selbst wenn die angeführte Vereinbarung eine taugliche Grundlage für die in Rede stehenden Zuwendungen bilden würde - darin mit den Worten "eine Tantieme nach Maßgabe des Leistungsanteiles der von Dr. St. bearbeiteten Klienten" keine

ziffernmäßig bestimmbares Entgelt für Leistungen der Gesellschafterin enthalten ist. Auch in der Eingabe vom 28. September 1995, auf die die Beschwerdeführerin im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof insbesondere Bezug nimmt, wird die Errechnung der "Leistungs-Tantieme" (für 1983 S 500.000,--, für 1984 S 140.000,-- und für 1985 S 124.500,--) nicht näher dargestellt, sodass die von der belangten Behörde aus den vorgelegten Darstellungen gezogenen Schlüsse als berechtigt anzusehen sind. Wenn von der Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang darauf verwiesen wird, in den Dienstverträgen mit den übrigen Mitarbeitern sei eine Regelung enthalten, wonach der Gesamtbezug von Gehalt und Tantieme nicht mehr als 50 % des durch die Leistung des Mitarbeiters realisierten Umsatzes betragen dürfe, so übersieht sie zunächst, dass eine solche Regelung in der Vereinbarung vom 30. September / 29. Oktober 1985 eben gerade nicht enthalten ist. Überdies ist auch auf Grund dieser Höchstbetragsregelung in den Dienstverträgen anderer Mitarbeiter die Tantieme selbst in keiner Weise bestimmbar. Soweit sich die die "Leistungs-Tantieme" betreffenden Einwendungen der Beschwerdeführerin im Wesentlichen mit einer Angemessenheitsprüfung beschäftigen, so ist neuerlich darauf zu verweisen, dass es auf die Frage der Angemessenheit der genannten Bezugssteile im Beschwerdefall nicht mehr ankommt.

Hinsichtlich der der Gesellschafterin kostenlos überlassenen, von dieser selbst angemieteten Wohnung ging die belangte Behörde davon aus, dass mit diesem Vorgang der Missbrauchstatbestand im Sinne des § 22 BAO erfüllt worden sei, was jedoch eine Qualifizierung als verdeckte Gewinnausschüttung nicht ausschließe. Die Vorteilsgewährung liege in der kostenlosen Überlassung der Wohnung und dem gleichzeitig durch den Werbungskostenüberschuss bei der Gesellschafterin eintretenden abgabensparenden Effekt.

Vermietet der Arbeitnehmer ein ihm gehörendes Einfamilienhaus oder eine ihm gehörende Eigentumswohnung dem Arbeitgeber und bekommt er diese(s) vom Arbeitgeber wieder als Dienstwohnung zur Verfügung gestellt, so wird durch einen solchen Vorgang - wie von beiden Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens eingeräumt wird - der Missbrauchstatbestand iSd § 22 BAO erfüllt. Damit war aber der Abzug des angefallenen Aufwandes als Betriebsausgabe ausgeschlossen. Da Gegenstand des angefochtenen Bescheides (allein) die Festsetzung von Körperschaftsteuer ist, wurde dabei die Beschwerdeführerin dadurch, dass die belangte Behörde den Aufwand als verdeckte Gewinnausschüttung außerbilanzmäßig zurechnete, nicht in ihren Rechten verletzt.

Die Beschwerde erwies sich damit insgesamt als unbegründet, sodass sie gemäß § 42 Abs 1 VwGG abzuweisen war.

Die Kosten waren der belangten Behörde im beantragten Ausmaß zuzusprechen (vgl §§ 47 ff VwGG).

Wien, am 13. Oktober 1999

#### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1999:1996130113.X00

#### **Im RIS seit**

11.01.2001

#### **Zuletzt aktualisiert am**

29.11.2018

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

© 2024 JUSLINE

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

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)