

TE Vwgh Erkenntnis 1999/6/24 97/15/0212

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 24.06.1999

Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;
10/11 Vereinsrecht Versammlungsrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

KStG 1988 §7 Abs1;
KStG 1988 §8 Abs1;
VereinsG 1951 §12 Abs1;
VwGG §41 Abs1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Pokorny und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zeller, über die Beschwerde des Vereines W in F, vertreten durch den Vorstand als Liquidator, dieser vertreten durch Dr. Clement Achhamer, Rechtsanwalt in 6800 Feldkirch, Schloßgraben 10, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg (Berufungssenat) vom 21. Oktober 1997, Zl. 1800-6/95, betreffend Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer 1982 bis 1986, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die beschwerdeführende Partei hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 4.565,- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die beschwerdeführende Partei wurde 1972 aus dem Waldstadionverein Feldkirch herausgelöst und betrieb bis 1991 in der Rechtsform eines Vereines einen Campingplatz im Ausmaß von 3,4 ha mit 150 Standplätzen.

Die Veranlagung zur Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer in den Streitjahren wurde erklärungsgemäß vorgenommen. Die im Jahre 1987 durchgeführte Betriebsprüfung stellte - soweit für das Beschwerdeverfahren wesentlich - fest, dass von den Vereinsfunktionären mit Ausnahme des Campingwartes keine adäquate Gegenleistung für den Erhalt der Funktionsgebühr erbracht worden sei. Im Fremdvergleich falle auf, dass insbesondere die Bezahlung der Einkommensteuer der Funktionäre durch den Verein unüblich sei. Bei der Überprüfung mehrerer gleich gelagerter

Betriebe sei erhoben worden, dass als leistungsgerechte Entlohnung für die Tätigkeit der Funktionäre in Summe ein Betrag in Höhe von 80 % der Entschädigung an die Campingwarte angemessen sei. Zusätzlich seien Sitzungsgelder von S 150,-- pro Stunde und Person anzuerkennen.

Das Finanzamt folgte der Betriebsprüfung, nahm die abgeschlossenen Verfahren wieder auf und erließ gegenüber den Erstbescheiden abweichende neue Sachbescheide.

Der beschwerdeführende Verein erhob Berufung.

Mit dem nunmehr vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheid wurde der Berufung teilweise Folge gegeben und die erstinstanzlichen Bescheide entsprechend abgeändert. In der Begründung wurde - soweit für die Erledigung des Beschwerdeverfahrens von Bedeutung - ausgeführt, nach der Gründung des beschwerdeführenden Vereines im Jahre 1973 seien mit vertraulichem Beschluss vom 16. August 1974 die Funktionsgebühren rückwirkend mit 1. Jänner 1973 mit einem Drittel der jeweiligen Funktionsgebühren des Waldstadionvereines festgelegt worden. Schon ab dem Jahr 1976 seien die Funktionsgebühren nicht mehr nach Maßgabe der ursprünglichen Festlegung 1974, sondern nach den Gewinnen des Vereines bezahlt worden. Aus einem Aktenvermerk des Kassiers vom 24. Mai 1977 über die Bilanz-Ergebnisbesprechung 1976 gehe hervor, dass "nach eingehender Diskussion wegen eventueller gewinnmindernder Posten" eine Nachzahlung auf die Funktionsgebühren von insgesamt ca. S 60.000,-- beschlossen worden sei. Die Aufteilung der Nachzahlung sei im Verhältnis der bereits geleisteten Zahlungen an Funktionsgebühren im Jahre 1976 erfolgt. Mit vertraulichem Beschluss vom 23. Mai 1977 sei der zu versteuernde Gewinn mit S 32.000,-- festgesetzt worden. Der übrige Betrag sei nach dem üblichen Verhältnis an die Funktionäre verteilt worden. Diese Vorgangsweise, nämlich die Festsetzung eines niedrigeren Gewinnes und die Verteilung des Restes als Funktionsgebühren, sei keine Nachzahlung von Einkommensteuer gewesen, sondern eine Sondererhöhung der Funktionsgebühren aufgrund der steigenden Erlöse des Campingbetriebes und sei diese auch in den folgenden Jahren beibehalten worden. 1983 seien schließlich mit Beschluss die Funktionsgebühren mit S 477.600,-- netto festgesetzt worden. Dies habe eine Steigerung gegenüber dem Vorjahr von S 84.275,-- oder 21 % bedeutet. Die tatsächlich ausbezahlten Funktionsgebühren seien von S 406.325,-- im Jahr 1982 auf S 901.054,-- im Jahr 1986 gestiegen. Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer habe der Verein aufgrund der hohen Funktionsgebühren nahezu keine zu zahlen gehabt. Für die belangte Behörde dränge sich daher der Schluss auf, dass es sich bei den an die Vorstandsmitglieder ausgeschütteten Funktionsgebühren weniger um Aufwandsentschädigungen als vielmehr weitgehend um eine Gewinnverteilung gehandelt habe, wobei die Funktionsgebühren jeweils so hoch ausgefallen seien, dass keine oder nur geringe zu versteuernde Gewinne übrig geblieben seien. Dieser Schluss werde auch durch die Aussagen des Vereinskassiers vom 7. November 1991 vor dem Landesgericht Feldkirch bestätigt.

Zur Rechtfertigung der Höhe der Funktionsgebühren habe der Verein Auflistungen vorgelegt, die die wichtigsten Aufgaben der Funktionäre neben den hierfür aufgewendeten Stunden enthielten. Diese Tätigkeitslisten seien nicht geeignet, die Funktionsgebühren in der an die Funktionäre bezahlten Höhe zu rechtfertigen. Einerseits seien die Listen 1989, also sieben bis drei Jahre im Nachhinein erstellt worden. Eine auch nur einigermaßen genaue Festlegung der für den Verein aufgewendeten Arbeitsstunden erscheine unmöglich. Zum anderen könnten die Arbeitslisten keinesfalls die ständig steigende Höhe der Funktionsgebühren erklären, die Stundenanzahl der Listen sei in allen Jahren gleich geblieben. Die Begründung des beschwerdeführenden Vereines, die außergewöhnliche Steigerung der Funktionsgebühren sei im Wesentlichen mit den Einkommensteuernachzahlungen zu erklären, sei nur zum Teil plausibel, denn die Funktionsgebühren seien bereits seit 1976 entsprechend den Erlösen gestiegen. Dass mit den Erhöhungen der Funktionsgebühren auch eine entsprechende Zunahme des Arbeitsaufwandes der Funktionäre einhergegangen sei, lasse sich aus den Arbeitslisten nicht ableiten.

Schließlich lasse sich mit den Listen nicht erklären, warum die Funktionsgebühren der Vorstandsmitglieder die Entschädigung für die Campingwarte derart überstiegen hätten. Die Funktionsgebühren inklusive der vom Verein übernommenen Einkommensteuer hätten 1982 S 406.325,-- (Einkommensteuer S 13.000,--), 1983 S 477.600,-- 1984 S 672.765,-- (Einkommensteuer S 195.165,--), 1985 S 731.532,-- (Einkommensteuer S 253.932,--), und 1986 S 901.054,-- (Einkommensteuer S 423.454,--), betragen, und demgegenüber die Entschädigung der Campingwarte in diesen Jahren S 141.343,--, S 156.367,--, S 175.135,-- S 157.209,-- und 159.073,-- betragen. Auch wenn man den Zeitaufwand laut der vorgelegten Tätigkeitsliste von 1.997 Stunden jährlich heranziehe, stehe diesem ein mindestens ebenso hoher Zeitaufwand der Campingwarte gegenüber. Die belangte Behörde anerkenne zwar, dass die Steigerung der Einnahmen des beschwerdeführenden Vereines zwischen 1979 und 1986 um mehr als das Dreifache nicht ohne Zutun der Funktionäre

erzielt worden sein konnte, doch könne dasselbe auch von den Campingwarten gesagt werden. Deren Entschädigungen seien aber im Gegensatz zu den Funktionsgebühren in etwa gleich hoch geblieben.

Der vom beschwerdeführenden Verein für die Angemessenheit der Funktionsgebühren ins Treffen gebrachte Ankauf von Grundstücken und dadurch geschaffene Wert gehe insofern fehl, als in den streitgegenständlichen Jahren keine Grundstücke angekauft worden seien.

Auch die ins Treffen geführte nachträgliche Ausbezahlung der vergüteten Einkommensteuer begründe nicht die Angemessenheit der Funktionsgebühren. Auch die monierte "periodengerechte" Abgrenzung hätte zu keiner Aufwandskürzung in den Streitjahren geführt. Denn es wären demnach nicht nur die sich auf die Vorjahre beziehenden Steuern außer Acht zu lassen gewesen, sondern es müssten auch jene Steuern, die auf die Streitjahre entfallen, aber erst in den Jahren danach bezahlt worden seien, mit berücksichtigt werden. Eine periodengerechte Abgrenzung sei aber im Zeitpunkt der Betriebsprüfung gar nicht mehr möglich gewesen, weil für die Jahre vor 1982 eine Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen gewesen sei.

Die Behörde halte an ihrer Auffassung fest, dass es sich bei den Funktionsgebühren ab dem Jahr 1982 faktisch um eine Verteilung der in diesen Jahren angewachsenen Gewinne handle und daher zur Gänze in die Jahre der Ausbezahlung gehörten.

Auch im Fremdvergleich zeige sich die unangemessene Höhe der Funktionsgebühren. Die Betriebsprüfung habe hierzu Erhebungen bei zwei Campingbetrieben und zwar in Nenzing und in Klösterle durchgeführt. Der erstgenannte Betrieb verfüge über eine Fläche von 2,8 ha mit 165 Standplätzen, der zweitgenannte über eine Fläche von 1,4 ha mit 120 Standplätzen. Die Vergleichsbetriebe entsprächen in etwa der Größe des beschwerdeführenden Vereines. Beim erstgenannten Vergleichsbetrieb sei die Campingwarttätigkeit in den Jahren 1983 bis 1986 von einer Person, die fallweise von zwei weiteren Personen unterstützt wurde, ausgeübt worden. Das Gehalt des Campingwartes bei einer ganzjährigen Anstellung habe monatlich brutto S 15.000,- bis S 16.000,- betragen. Den Umfang der sonstigen Verwaltungstätigkeit habe dieser Campingwart mit ca. einem Drittel der Arbeitsleistung des Campingwartes angegeben.

Aus den Aussagen des Campingwartes des beschwerdeführenden Vereines bei seiner Einvernahme als Zeuge vor dem Landesgericht Feldkirch ergebe sich, dass die Vorstandsmitglieder, ausgenommen Herr M., ausschließlich oder doch weit überwiegend Verwaltungstätigkeiten ausgeübt hätten. Dennoch erhielten diese ein Vielfaches der Entschädigung der Campingwarte, während bei den Vergleichsbetrieben die Verwaltungskosten nicht einmal die der Personalkosten (= Campingwarte) erreicht hätten.

Auch die Nettoberechnung der Entschädigungen halte einem Fremdvergleich nicht stand. Dies deswegen, weil sich ihre Höhe zumindest zum Teil nach dem auf die Funktionsgebühr des einzelnen Funktionärs anzuwendenden Steuertarif und nicht nach der von diesem an den Verein erbrachten Arbeitsleistung richte. Ebenso sei der Umstand, dass sich die Funktionäre ihre Gebühren ohne Kontrolle selbst haben festsetzen können, unüblich und nur mit ihrer beherrschenden Stellung innerhalb des Vereines zu erklären.

Bei Ermittlung der angemessenen Funktionsgebühren orientiere sich die (belangte) Behörde am Beschluss der Stadt Feldkirch aus dem Jahre 1987, womit die Funktionsgebühren für die Tätigkeit der Funktionäre beim Waldstadionverein mit S 270.000,- brutto festgesetzt worden seien. Laut den vom Verein vorgelegten Tätigkeitslisten hätten die Funktionäre für beide Vereine ungefähr gleich viel an Arbeitszeit aufgewendet. Auch seien die Tätigkeiten für beide Vereine etwa gleich gewesen. Für den Ansatz von S 270.000,- spreche weiters, dass sich die Funktionäre im Jahr 1987 selbst Nettofunktionsgebühren in dieser Höhe genehmigt hätten. Unter Anwendung des Lebenshaltungskostenindex 1976 ergebe dies für 1982 Funktionsgebühren von S 228.041,-,

1983 S 235.602,-, 1984 S 248.848,-, 1985 S 256.989,- und 1986 S 261.375,-. Die an die Vorstandsmitglieder in den Jahren 1982 bis 1986 ausbezahlten Funktionsgebühren würden in dieser Höhe als angemessen anerkannt werden. Die diese übersteigenden Beträge würden als verdeckte Gewinnausschüttung den steuerlichen Gewinnen der jeweiligen Jahre hinzugerechnet werden.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend machende Beschwerde mit dem Begehren, ihn kostenpflichtig aufzuheben.

Die belangte Behörde legte die Akten des Verwaltungsverfahrens vor und erstattete eine Gegenschrift, in der sie die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde als unbegründet beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Im Beschwerdefall steht zwischen den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens - zutreffend - nicht in Streit, dass überhöhte Bezüge eines Vorstandsmitgliedes eines Vereines nicht betrieblich bedingt sind. Strittig ist aber, ob die den Vorstandsmitgliedern in den Streitjahren tatsächlich bezahlten Funktionsgebühren als solche überhöhte Bezüge anzusehen sind, dagegen die im angefochtenen Bescheid genannten Bezüge als angemessen gelten.

Aufgrund des Trennungsprinzips sind schuldrechtliche Beziehungen zwischen den steuerrechtlich selbständigen Körperschaften und ihren Gesellschaftern steuerlich prinzipiell anzuerkennen. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes finden Geschäftsbeziehungen zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern nur insoweit als betrieblich bedingte Vorgänge steuerliche Anerkennung, als sie einem Fremdvergleich standhalten. Diese Rechtsprechung ist auch auf das Verhältnis zwischen Vereinen und ihren Vorstandsmitgliedern zu übertragen. Entgelte, die auf der Basis derartiger Vertragsbeziehungen geleistet werden, führen demnach zu einer Gewinnminderung bei dem Verein (Gesellschaft). Werden allerdings Zuwendungen, die ihre Ursache im Gesellschafts(Vereins)-Verhältnis haben, in die äußere Form schuldrechtlicher Leistungsbeziehungen gekleidet, so darf insoweit die Bemessungsgrundlage nicht gemindert werden. Die Wertung von Leistungsbeziehungen zwischen Körperschaften und ihren Mitgliedern als betriebliche Vorgänge setzt wie ausgeführt voraus, dass die Leistungsbeziehungen unter auch gegenüber gesellschaftsfremden Personen üblichen Bedingungen erfolgen. Andernfalls liegen nicht betrieblich veranlasste Aufwendungen vor, auch wenn die Vorgänge in zivilrechtliche Geschäfte eingekleidet werden.

Die Frage, ob bzw. inwieweit die Bezüge eines Vereinsmitgliedes ebenso wie die eines Gesellschafter-Geschäftsführers überhöht sind, ist in erster Linie durch einen Vergleich mit den Bezügen von Personen zu lösen, die eine annähernd vergleichbare Tätigkeit entfalten, ohne aber Gesellschafter (Vorstand) der von ihnen geleiteten Vereinigung zu sein. Besteht solchermaßen keine ausreichende Vergleichsmöglichkeit, so können auch andere Anhaltspunkte zur Lösung der Frage nach der Angemessenheit der Bezüge herangezogen werden. Zweck des Innen- bzw. Außenvergleiches ist, festzustellen, was für die gleichen Leistungen an gesellschaftsfremde Personen gezahlt werden müsste, was wiederum von objektiven Betriebsmerkmalen abhängt; der Prüfung wohnt wie bei einer Schätzung ein gewisses Unsicherheitsmoment inne. Dementsprechend stellt sich auch die Überprüfung des angefochtenen Bescheides durch den Verwaltungsgerichtshof als Verfahrens- und Schlüssigkeitskontrolle dar.

Im Beschwerdefall hält der angefochtene Bescheid dieser Überprüfung aus folgenden Gründen stand:

In der Beschwerde wird die Meinung vertreten, es sei klar ersichtlich, dass die nachträgliche Ausbezahlung der vergüteten Einkommensteuer das Ansteigen der Funktionsgebühren erkläre.

Demgegenüber hat die belangte Behörde nachvollziehbar begründet, dass diese bloße Behauptung des beschwerdeführenden Vereines die Angemessenheit der Funktionsgebühren nicht dartue. Die belangte Behörde hat zutreffend darauf hingewiesen, dass eine "periodengerechte" Abgrenzung, wie sie die beschwerdeführende Partei immer wieder urgierte, von dieser selbst nicht vorgelegt wurde und aus verfahrensrechtlichen Gründen rechtlich nicht möglich ist. Abgesehen davon hob die belangte Behörde zutreffend hervor, dass die Vergütung der Einkommensteuer durch den Verein für seine Funktionäre einem Fremdvergleich nicht stand halte.

Die Beschwerde wendet sich gegen den für die beschwerdeführende Partei nachteiligen Vergleich der Funktionsgebühren mit den Entschädigungen für die Campingwarte in den Streitjahren. Hiezu wird vorgebracht, dass die von der belangten Behörde zitierte Aussage des Campingwartes über die Anwesenheit der sechs Vorstandsmitglieder unzutreffend sei und demgegenüber auf die in den vorgelegten Arbeitslisten enthaltenen Arbeitszeiten der Vorstandsmitglieder verwiesen.

Auch diese auf der bloßen Behauptungsebene verharrende Argumentation der Beschwerde kann nicht überzeugen. Die belangte Behörde hat zutreffend dargestellt, dass die viele Jahre im Nachhinein erstellten Arbeitslisten keinen Beweiswert haben.

Die Beschwerde wendet gegen den von der belangten Behörde als angemessen bezeichneten Betrag ein, dieser Betrag resultiere aus einer Kompromissregelung der Vorstandsmitglieder mit der Stadt Feldkirch bis zur Übergabe der

Funktionen. Diese Entschädigung entspreche keinesfalls den Leistungen und liege weit unter der Angemessenheitsgrenze.

Mit dieser ebenfalls bloßen Behauptung vermag der Beschwerdeführer jedoch keine Unschlüssigkeit der von der belangten Behörde angestellten Überlegungen aufzuzeigen. Der Hinweis in der Beschwerde, dass die Funktionäre den von der belangten Behörde als angemessen angesehenen Betrag als Nettofunktionsgebühr angesehen hätten, ist schon deswegen nicht zielführend, weil die belangte Behörde zutreffend davon ausgeht, dass Nettogebühren einem Fremdvergleich nicht standhalten können.

Schließlich geht der in der Beschwerde geforderte Fremdvergleich mit den Gehältern im Zivilberuf der Stadt Feldkirch fehl. In der Beschwerde wird nicht aufgezeigt, dass der als Jahreseinkommen genannte Betrag mit einer Bruttofunktionsgebühr vergleichbar ist. Dazu kommt, dass die Beschwerde von der von ihr angenommenen Arbeitszeit der sechs Funktionäre ausgeht, die jedoch im Bescheid zutreffend als unglaubwürdig angesehen wird. Wenn in der Beschwerde der von ihr angenommene Zeitaufwand der Funktionäre in Verwaltungsarbeiten mit 30 % und Aufgaben des Managements und der Betriebsführung mit 70 % unterteilt wird und daraus Angemessenheitsbeträge errechnet werden, so kann dies nicht nachvollzogen werden.

Die in der Beschwerde aufgestellten Behauptungen können keine Bedenken an der Schlüssigkeit der im angefochtenen Bescheid angestellten Angemessenheitsprüfung erwecken. Die belangte Behörde ist zutreffend davon ausgegangen, dass mangels jeglicher klarer und eindeutiger Unterlagen über die in den jeweiligen Perioden geleisteten Tätigkeiten im Zusammenhang mit den jeweils vertraulichen Beschlüssen als erwiesen anzunehmen sei, dass es den Vorstandsmitgliedern bei Bestimmung ihrer Funktionsgebühren nicht um die Ermittlung einer Aufwandsentschädigung gegangen ist. Den nachträglichen Rechtfertigungsversuchen hat die belangte Behörde aus zutreffenden Gründen keinen Glauben geschenkt. Die Feststellung der angemessenen Funktionsgebühr durch die Übernahme der von der Stadt Feldkirch angenommenen Sätze für vergleichbare Tätigkeiten und vergleichbare Zeitaufwendungen ist schlüssig und nachvollziehbar.

Da sohin der angefochtene Bescheid frei von der behaupteten Rechtswidrigkeit ist, war die Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandsersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994.

Wien, am 24. Juni 1999

Schlagworte

Sachverhalt Beweiswürdigung

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1999:1997150212.X00

Im RIS seit

21.02.2002

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at