jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2000/2/24 97/15/0213

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 24.02.2000

Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §115 Abs1;
BAO §167 Abs2;
BAO §39 Z2;
BAO §39 Z4;
KStG 1988 §7 Abs1;
KStG 1988 §8 Abs1;
VwGG §41 Abs1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Wetzel und die Hofräte Dr. Karger, Dr. Sulyok, Dr. Fuchs und Dr. Zorn als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Doralt, über die Beschwerde des W, vertreten durch Dr. Clement Achammer, Mag. Martin Mennel, Dr. Rainer Welte, Mag. Clemens Achammer und Dr. Thomas Kaufmann, Rechtsanwälte in 6800 Feldkirch, Schloßgraben 10, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg (Berufungssenat) vom 22. Oktober 1997, Zl. 1257-6/97, betreffend Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer 1983 bis 1985, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 4.565 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer ist ein Verein. Nach Punkt I seiner Statuten ist er gemeinnützig und verfolgt den Zweck, eine moderne Sport- und Erholungsanlage zu errichten und zu erhalten. Der Betrieb der Anlage sei nicht auf Gewinn gerichtet, sondern solle vor allem der Jugend die Ausübung des Sports ermöglichen, um so der Volksgesundheit zu dienen. In den Streitjahren betrieb der Beschwerdeführer ein Sportstadion und ein Schwimmbad.

Der Vorstand des Beschwerdeführers bestand aus sechs Personen:

dem Präsidenten, drei Vizepräsidenten, dem ersten Schriftführer und dem ersten Kassier. Der dritte Vizepräsident hatte zugleich die Funktion eines Platzwartes im Sportstadion inne.

Im Zuge einer im Jahr 1988 durchgeführten, den Zeitraum 1983 bis 1985 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, nach der tatsächlichen Geschäftsführung sei aus nachstehend angeführten Gründen eine ausschließliche Förderung begünstigter Zwecke nicht gegeben, weshalb in steuerlicher Hinsicht Gemeinnützigkeit nicht vorliege. Der Vorstand des Beschwerdeführers habe überhöhte Funktionsgebühren bezogen. Diese überhöhten Teile der Funktionsgebühren könnten als verdeckte Gewinnausschüttung den steuerlichen Gewinn des Beschwerdeführers nicht mindern. Eine weitere verdeckte Gewinnausschüttung liege darin, dass der Beschwerdeführer den Kiosk im Schwimmbad unentgeltlich der Ehefrau des Präsidenten überlassen habe (entgangener Pachtzins jährlich zwischen 15.000 S und 20.000 S). Schließlich habe der Beschwerdeführer Vermögensvorteile dem C-Verein - Mitglieder dieses Vereins, der einen Campingplatz betreibe, seien nur die sechs Mitglieder des Vorstands des Beschwerdeführers - zugewendet, die ebenfalls als verdeckte Gewinnausschüttungen anzusehen seien. Es handle sich dabei darum, dass die Gäste des Campingplatzes unentgeltlich die Schwimmbadanlage und die Sänitäranlagen des Beschwerdeführers benutzen dürften (jährlicher Vorteil ca. 70.000 S) und dass der Beschwerdeführer Forderungen gegenüber dem C-Verein nicht verzinst habe (jährlicher Vorteil zwischen 27.000 S und 76.000 S).

Mit dem angefochtenen Bescheid entschied die belangte Behörde über die Berufung gegen die den Prüfungsfeststellungen entsprechend erlassenen Bescheide betreffend Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer. Dabei wurde der Berufung nur insoweit Folge gegeben, als die Höhe der nicht betrieblich veranlassten Teile der Funktionsgebühren gemindert wurde.

Im angefochtenen Bescheid wird ausgeführt, beim Beschwerdeführer habe bis 1970 keine Regelung über die Auszahlung von Funktionsgebühren bestanden. Ein Vorstandsbeschluss vom September 1970 habe die Funktionsgebühren erstmals, und zwar mit insgesamt 81.000 S festgesetzt. Im Beschluss werde festgehalten, dass die festgelegten Pauschalbeträge netto auszubezahlen und wertgesichert seien. Auf Grund dieser Vereinbarung hätten sich für die Streitjahre Netto-Funktionärsgebühren in folgender Höhe ergeben:

1983: 173.900 S

1984: 183.500 S

1985: 189.700 S.

Es sei zu beachten, dass der beschwerdeführende Verein im Jahr 1970 auch noch einen Campingplatz betrieben habe, der aber in den Folgejahren in den C-Verein ausgegliedert worden sei, in welchem dieselben Vorstandsmitglieder tätig seien. Nach der vom Beschwerdeführer vorgelegten Tätigkeitsliste entfalle seit der Aufspaltung des ehemaligen Gesamtbetriebes in zwei Vereine auf jeden der beiden Vereine etwa die Hälfte der Arbeitszeit der Funktionäre. Die Summe der tatsächlich an die Funktionäre ausbezahlten Entschädigungen habe folgende Höhe erreicht (Beträge ohne Umsatzsteuer), wobei wesentlich sei, dass der Beschwerdeführer den Funktionären auch Einkommensteuer ersetzt habe:

1983: 210.434 S (davon Einkommensteuer 28.000 S)

1984: 392.036 S (davon Einkommensteuer 185.819 S)

1985: 506.639 S (davon Einkommensteuer 308.012 S)

Der dritte Vizepräsident habe zusätzlich für seine Tätigkeit als Platzwart folgende Beträge erhalten:

1983: 105.892 S plus Einkommensteuerersatz von 104.224 S

1984: 134.746 S plus Einkommensteuerersatz von 58.774 S

1985: 138.263 S plus Einkommensteuerersatz von 41.705 S.

Es falle besonders auf, dass die ausbezahlten Funktionsgebühren die beschlussmäßig festgesetzten weit überstiegen, dass der Vorstand seine Funktionsgebühr selbst festgelegt habe und dass die Zahlungen auch den Ersatz für Einkommensteuer enthielten. Der Beschwerdeführer habe zur Rechtfertigung der Entschädigungen Auflistungen der Tätigkeiten der Funktionäre vorgelegt. Die belangte Behörde stelle nicht in Abrede, dass die Funktionäre wertvolle

Arbeit für den Betrieb des Schwimmbades und des Stadions geleistet hätten. Dennoch könnten die vorgelegten Listen die Höhe der Funktionsgebühren nicht rechtfertigen. Nach Ansicht der belangten Behörde sei es nämlich unmöglich, die erbrachten Arbeitsstunden ohne Aufzeichnungen nach vier bis sechs Jahren im Nachhinein auch nur annähernd zu schätzen, weshalb sie die vom Beschwerdeführer im Berufungsverfahren vorgenommene Berechnung des durchschnittlichen Stundenlohnes der Funktionäre von 196 S nicht übernehmen könne. Die Tätigkeitslisten könnten überdies den starken Anstieg der Funktionsgebühren nicht erklären, weil nach den vorgelegten Listen die Summe der Arbeitsstunden in allen Jahren gleich hoch gewesen sei. "Durchaus anfechtbar" seien auch einzelne Positionen der Listen: einige Tätigkeiten (z.B. Überwachung des Badebetriebes, Begehung des Geländes, Überwachung der Bestimmungen des Badehygienegesetzes) fielen typischerweise in den Tätigkeitsbereich des Bademeisters; einige Tätigkeiten (Erarbeitung einer Badeordnung, Festsetzung der Badegebühren) würden nicht jährlich im gleichen Ausmaß anfallen. Für die belangte Behörde sei es jedenfalls unglaubwürdig, dass der Arbeitsaufwand der Funktionäre seit 1970 derart angestiegen sei, dass die Höhe der tatsächlich ausbezahlten Funktionsgebühren gerechtfertigt wäre.

Die Übernahme der auf die Funktionsgebühren entfallenden Einkommensteuer durch den Beschwerdeführer sei völlig ungewöhnlich und halte keinem Fremdvergleich stand, weil sich in dieser Hinsicht die Vergütungen nicht nach dem Umfang der Leistungen der Funktionäre richteten. Soweit bei den einzelnen Funktionären unterschiedlich hohe Steuersätze zur Anwendung kämen, führe dies zu unterschiedlich hohen Zahlungen des Beschwerdeführers, woraus sich ergebe, dass nicht ausschließlich auf die Leistung des Funktionärs abgestellt werde. Bei gleichen Leistungen der einzelnen Funktionäre müsse der Beschwerdeführer, je nach Steuersatz des Funktionärs, unterschiedlich hohe Funktionsgebühren leisten. So differiere etwa die für zwei Vizepräsidenten in den Streitjahren bezahlte Einkommensteuer im Hinblick auf den unterschiedlichen progressiven Steuersatz um ca. 24.000 S. Dazu komme, dass die Steuern nicht entsprechend dem Verhältnis der vom Beschwerdeführer einerseits und der vom C-Verein andererseits ausbezahlten Funktionsgebühren auf diese Vereine überwälzt worden sei. Trotz höherer Funktionsgebühren beim C-Verein habe der Beschwerdeführer 50% der Einkommensteuerzahlungen übernommen.

Dem Einwand des Beschwerdeführers, die Leistungen der Funktionäre würden zumindest einen vollbeschäftigten Mitarbeiter mit einem Jahreslohn von zumindest 350.000 S ersetzen, werde entgegengehalten, dass die Funktionäre in Summe ab dem Jahr 1984 wesentlich mehr erhalten hätten als 350.000 S, und dass die 350.000 S - im Gegensatz zur Zahlung an die Funktionäre - auch Lohnnebenkosten enthalten würden.

Bei Ermittlung der angemessenen Funktionsgebühren orientiere sich die belangte Behörde an einem nach Ablauf der Streitjahre gefassten Beschluss der Stadt Feldkirch, dem Subventionsgeber des Beschwerdeführers. Nach diesem Beschluss betragen die Funktionsgebühren ab dem Jahr 1988 insgesamt 270.000 S (zuzüglich 140.000 S brutto für den Platzwart). Dieser Betrag sei nach Ansicht der belangten Behörde für den Fremdvergleich heranzuziehen; der Betrag werde mit dem Lebenshaltungskostenindex auf die Streitjahre umgerechnet und andererseits (als Berücksichtigung für die Mehrleistungen im Zusammenhang mit der Neuverlegung der Kanalisation, der Neuerrichtung des Sanitärgebäudes und der Errichtung der Kunststofflaufbahn) um einen Zuschlag von 30% erhöht. In gleicher Weise sei die Entschädigung für die Stadionverwaltung (Tätigkeit als Platzwart) umzurechnen. Die angemessene Entlohnung betrage daher

1983: 306.280 S zuzüglich für Stadionverwaltung 158.132 S

1984: 323.440 S zuzüglich für Stadionverwaltung 167.741 S

1985: 333.970 S zuzüglich für Stadionverwaltung 173.167 S.

Die darüber hinausgehenden Beträge (1984: 106.227 S, 1985: 191.224 S) stellten ebenso verdeckte Gewinnausschüttungen dar wie die weiteren im BP-Bericht genannten - und in der Berufung nicht bekämpften - Beträge (kostenlosen Benutzung des Schwimmbades und der Sanitäranlagen durch den C-Verein, Nichtverzinsung einer Forderung gegenüber diesem Verein, unentgeltliche Überlassung des Kiosk an die Ehefrau des Präsidenten). Der Beschwerdeführer könne in den Streitjahren im Hinblick auf die tatsächliche Geschäftsführung nicht als gemeinnützig iSd Bundesabgabenordnung eingestuft werden.

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

Die Begünstigungen, die bei Betätigungen für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke auf abgabenrechtlichem Gebiet in einzelnen Abgabenvorschriften gewährt werden, sind gemäß § 34 Abs. 1 BAO an die

Voraussetzungen geknüpft, dass die Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, der die Begünstigung zukommen soll, nach Gesetz, Satzung, Stiftungsbrief oder ihrer sonstigen Rechtsgrundlage und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar der Förderung der genannten Zwecke dient.

Gemäß § 39 BAO liegt ausschließliche Förderung nur vor, wenn u. a. folgende Voraussetzungen zutreffen:

"Die Körperschaft darf keinen Gewinn erstreben. Die Mitglieder dürfen keine Gewinnanteile und in ihrer Eigenschaft als Mitglieder keine sonstigen Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft erhalten."

(Z. 2),

"Die Körperschaft darf keine Person durch Verwaltungsausgaben, die dem Zweck der Körperschaft fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen (Vorstandsgehälter oder Aufsichtsratsvergütungen) begünstigen" (Z. 4).

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt die Auffassung, dass Gewinnausschüttungen und sonstige Zuwendungen iSd § 39 Z. 2 BAO nicht nur dann vorliegen, wenn die Körperschaft auf Grund erwirtschafteter Gewinne Auszahlungen tätigt. Der Übertragung von Geld und Sachgütern ist es gleichzuhalten, wenn die Körperschaft Dienstleistungen ohne (angemessene) Gegenleistung erbringt. Gewinnausschüttungen bzw. sonstige Zuwendungen iSd zitierten Bestimmung liegen daher auch in der unentgeltlichen darlehensweisen Überlassung von Kapital sowie in der unentgeltlichen Zurverfügungstellung von Gegenständen.

Dem angefochtenen Bescheid liegt die unstrittige Sachverhaltsfeststellung zu Grunde, dass der Beschwerdeführer der Ehefrau seines Präsidenten in jedem der Streitjahre unentgeltlich die Nutzung eines Kiosk überlassen habe. Darin liegt in steuerlicher Sicht eine Zuwendung an den Präsidenten als Mitglied des Vereins. Auch die unentgeltliche Überlassung von Kapital an den C-Verein, dessen einzige Mitglieder die Funktionäre des Beschwerdeführer sind, und der Vorteil betreffend die unentgeltliche Nutzung von Schwimmbadanlage und Sanitäranlage durch die Gäste des vom C-Verein betriebenen Campingplatzes stellen Zuwendungen dar. Im Hinblick auf diese, unter § 39 Z. 2 BAO fallenden Zuwendungen liegt eine ausschließliche Förderung gemeinnütziger Zwecke nicht vor. Es braucht daher nicht untersucht zu werden, ob auch ein Fall des § 39 Z. 4 BAO gegeben ist.

Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits in dem die Beschwerde des C-GmbH betreffenden Erkenntnis vom 24. Juni 1999, 97/15/0212, ausgesprochen hat, kann die Rechtsprechung, wonach Geschäftsbeziehungen zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern nur insoweit als betrieblich bedingte Vorgänge steuerliche Anerkennung finden, als sie einem Fremdvergleich standhalten, auch auf das Verhältnis zwischen Vereinen und ihren als Funktionäre tätigen Mitgliedern übertragen werden. Entgelte, die auf Basis derartiger Vertragsbeziehungen geleistet werden, führen zu einer Gewinnminderung beim Verein. Werden allerdings Zuwendungen, die ihre Ursache in der vereinsrechtlichen Beziehung haben, in die äußere Form schuldrechtlicher Leistungsbeziehungen gekleidet, so darf insoweit die Steuerbemessungsgrundlage des Vereins nicht gemindert werden. Die Wertung von Leistungsbeziehungen zwischen Körperschaften und ihren Mitgliedern als betriebliche Vorgänge setzt voraus, dass die Leistungsbeziehungen unter auch gegenüber fremden 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 überhöht sind, ist durch einen Fremdvergleich zu lösen. Zweck des Fremdvergleichs ist es festzustellen, was für die gleichen Leistungen an fremde Personen gezahlt werden müsste. Die Feststellung des fremdüblichen Entgeltes betrifft eine Sachverhaltsfrage. Dementsprechend stellt sich auch die Überprüfung durch den Verwaltungsgerichtshof als Verfahrens- und Schlüssigkeitskontrolle dar.

Die Feststellungen im angefochtenen Bescheid betreffend das Ausmaß einer fremdüblichen Entlohnung halten der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle stand.

Zunächst ist darauf zu verweisen, dass der belangten Behörde nicht entgegengetreten werden kann, wenn sie den viele Jahre im Nachhinein erstellten Listen über die Arbeitsleistungen der Vereinsfunktionäre keinen Beweiswert zugemessen hat (vgl. das hg. Erkenntnis 97/15/212). In der Beschwerde verweist der Beschwerdeführer auf Sitzungsprotokolle und Arbeitsunterlagen, zeigt damit aber nicht auf, in welcher Weise sich aus diesen Unterlagen Art und Ausmaß der erbrachten Leistungen der Funktionäre konkret ergeben hätte. Auch der Beschwerdehinweis auf die hohe Qualifikation der Vorstandsmitglieder lässt keinen Schluss auf Art und Ausmaß der konkret erbrachten Leistungen zu.

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 Aufgabe der Funktionen durch den bestehenden Vorstand. Diese Entschädigung entspreche keinesfalls den Leistungen und liege weit unter der Angemessenheitsgrenze.

Mit dieser bloßen Behauptung vermag der Beschwerdeführer jedoch keine Unschlüssigkeit der von der belangten Behörde angestellten Überlegungen aufzuzeigen. Die Feststellung der angemessenen Funktionsgebühr durch die Übernahme der von der Stadt Feldkirch angenommenen Sätze für vergleichbare Tätigkeiten und vergleichbare Zeitaufwendungen (wobei die belangte Behörde zur Abgeltung allfälliger Mehrleistungen noch einen Zuschlag von 30% angesetzt hat) ist schlüssig und nachvollziehbar.

In der Beschwerde wird die Meinung vertreten, das Ansteigen der Funktionsgebühren erkläre sich durch die nachträgliche Vergütung der Einkommensteuer. Hiezu genügt es, auf das die Beschwerde des C-Vereins betreffende Erkenntnis 97/15/0212 zu verweisen, in welchem der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen hat, die Vergütung der Einkommensteuer - die Höhe der Einkommensteuer hängt vom Gesamteinkommen des jeweiligen Beziehers der Funktionsgebühren ab - halte einem Fremdvergleich nicht stand.

Das Hauptvorbringen des Beschwerdeführer geht dahin, dass die Verwaltung des Schwimmbades und des Sportstadions im Jänner 1991 von der Feldkircher Fremdenverkehrsbetriebe GmbH übernommen worden sei; diese GmbH habe für die Zeit ab 1993 die Kosten, die ihr aus dieser Verwaltung entstanden seien, ermittelt und der belangten Behörde auf deren Anfrage hin bekannt gegeben. Die belangte Behörde hätte auf Grund dieses "innerbetrieblichen Vergleiches" die Angemessenheit der Funktionsgebühren beurteilen müssen. Aus der Rückrechnung der Verwaltungsaufwendungen der GmbH hätte sich für 1984 ein fremdübliches Entgelt - ohne Aufwendungen für den Platzwart - von ca. 380.000 S und für 1985 ein solches von ca. 400.000 S ergeben. Diese Beträge lägen deutlich über jenen, die die belangte Behörde als angemessene Funktionsgebühren angenommen habe.

Auch mit diesen Einwendungen vermag der Beschwerdeführer keine Verletzung in subjektiven Rechten aufzuzeigen. Wie bereits ausgeführt, ist die Übernahme der konkreten Einkommensteuerlast der einzelnen Funktionäre nicht fremdüblich. Im angefochtenen Bescheid wurden aber sowohl die Funktionsgebühren als auch die Entlohnungen für die Platzwarttätigkeit ohnedies mit höheren Beträgen als betrieblich veranlasst anerkannt, als die aus diesem Titel vom Beschwerdeführer aufgewendeten Beträge - mindert man sie um jenen Teil, der den Ersatz der Einkommensteuer darstellt - tatsächlich betragen haben.

Die Beschwerde erweist sich sohin als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

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

Wien, am 24. Februar 2000

Schlagworte

Sachverhalt Beweiswürdigung Sachverhalt Verfahrensmängel

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2000:1997150213.X00

Im RIS seit

20.11.2000

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at