

TE Vwgh Erkenntnis 1985/3/19 84/14/0174

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 19.03.1985

Index

Körperschaftsteuer
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

Norm

KStG 1966 §8 Abs1

Beachte

Besprechung in:
StWK 1985/15, A I, 166;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Reichel und die Hofräte Dr. Schubert, Dr. Hnatek, Dr. Pokorny und Dr. Karger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Kommissär Dr. Schöller, über die Beschwerde der HW Ges.m.b.H. in B, vertreten durch Dr. Paul Doralt, Rechtsanwalt in Wien IX, Währingerstraße 2-4, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg, Berufungssenat, vom 31. August 1984, Zl. 849-2/1983, betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer für 1977 bis 1979, sowie Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1978, 1. Jänner 1979 und 1. Jänner 1980 sowie Vermögensteuer zum 1. Jänner 1978, 1. Jänner 1979 und ab 1. Jänner 1980, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der beschwerdeführenden Partei Aufwendungen in der Höhe von S 8.720,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Am Stammkapital der beschwerdeführenden GesmbH sind die Gesellschafter-Geschäftsführer HW zu zwei Drittel und Ing. HS zu einem Drittel beteiligt. In einem Zusatzvertrag zum Gesellschaftsvertrag wurde am 6. Juni 1972 in § 5 Abs. 1 u.a. folgendes vereinbart:

„Die Geschäftsführer erhalten außerdem je nach Ertragslage der Gesellschaft eine Tantieme, zahlbar innerhalb von sechs Wochen ab Zeitpunkt der Bilanzerstellung. Die Tantieme wird einvernehmlich festgelegt.“

Diese Vereinbarung wurde in der Folge auch durch Gewährung entsprechender Tantiemen realisiert.

Nach dem Bericht über eine abgabenbehördliche Prüfung im Unternehmen der Beschwerdeführerin wurde anlässlich

der Generalversammlungen am 12. Jänner 1979, 11. Jänner 1980 und 9. Jänner 1981 beschlossen, an HW für die Jahre 1977 bis 1979 Tantiemen in Höhe von jeweils S 300.000,-- auszuzahlen. Die Auszahlung erfolgte in den Jahren, in denen der Beschluß auf Auszahlung gefaßt worden ist. Die in den Bilanzen der Streitjahre jeweils aus diesem Titel gebildete Rückstellung erkannte der Prüfer nicht an, weil infolge des steuerlichen Rückwirkungsverbotes über den Anspruch auf Tantiemen nicht nur dem Grunde, sondern auch der Höhe nach im voraus klare und eindeutige Vereinbarungen für ihre steuerliche Anerkennung getroffen werden müßten.

Das Finanzamt erließ den Prüfungsfeststellungen entsprechende Abgabenbescheide.

Mit Berufung wandte die Beschwerdeführerin ein, daß gerade die Bildung von Rückstellungen dazu dienen solle, für am Bilanzstichtag bestehende Schulden oder den Bilanzierungszeitraum betreffende Aufwendungen vorzusorgen, deren Höhe ungewiß sei. Es müsse nur eine Verpflichtungsgrundlage für die Bildung einer Tantiemenrückstellung vorhanden sein. Diese sei im Beschwerdefall in § 5 Abs. 1 des Zusatzvertrages vom 6. Juni 1972 vorhanden. Hätte die Zusage nicht schon vor Abschluß des Wirtschaftsjahres bestanden, sondern wäre die Verpflichtung erst bei Bilanzaufstellung eingegangen worden, hätte sie auch erst im neuen Geschäftsjahr passiviert werden dürfen. Im Erkenntnis vom 19. Oktober 1962, Zl. 1328/61, habe der Verwaltungsgerichtshof ferner davon gesprochen, daß sogar eine zunächst freiwillig geleistete Zuwendung durch längere Übung die Eigenschaft der Freiwilligkeit verliere. Aus der aus der Aktenlage ersichtlichen Entwicklung der Gewinne und der annähernd gleichen Höhe der Tantiemenrückstellung könne sehr wohl abgeleitet werden, daß damit eine ausreichende Festlegung auch der Höhe nach erfolgt sei. Der Tantiemenanspruch sei nicht erst mit seiner nach Abschluß des Geschäftsjahres auf Grund des Jahresergebnisses erfolgten Berechnung, sondern schon am Ende des Geschäftsjahres formell entstanden. Die Beschlußfassung bei Bilanzerstellung habe zwar Einfluß auf die Fälligkeit des auszuzahlenden Gewinnanspruches, aber nicht auf dessen Entstehung. Der Feststellung in der Generalversammlung komme damit nur mehr deklaratorische Bedeutung zu; es würden durch die Bilanz Verhältnisse festgestellt, wie sie sich am Ende des Geschäftsjahres darstellten. Gleiches gelte für die Einheitsbewertung. Bestehe auf Grund des Gesellschaftsvertrages eine Verpflichtung zur Bezahlung von Tantiemen, auch wenn deren Höhe vom Geschäftsergebnis abhängen, so könne eine Schuldpost dafür eingestellt werden, sobald das maßgebende Geschäftsjahr abgelaufen sei.

In einer die Berufung abweisenden Berufungsvorentscheidung vertrat das Finanzamt die Auffassung, § 5 Abs. 1 des Zusatzvertrages und die Beteiligungsverhältnisse ermöglichten HW eine willkürliche rückwirkende Gewinnbeeinflussung. Dies wäre aber nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes unzulässig. Bezüge des beherrschenden Gesellschafters müßten im voraus eindeutig und klar bestimmt sein. Vereinbarungen über Vergütungen oder Bezugserhöhungen für zurückliegende Jahre wären steuerlich nicht anzuerkennen. Außerdem müßten schriftliche, die Höhe der laufenden Bezüge und der Sonderzahlungen regelnde Vereinbarungen vorliegen. Erst anläßlich der Bilanzbesprechung für das abgelaufene Geschäftsjahr beschlossene zusätzliche Sonderzahlungen wären schon wegen des Rückwirkungsverbotes steuerlich nicht anzuerkennen. Bei beherrschenden Gesellschaftern wären diesbezüglich besonders strenge Maßstäbe anzulegen. Ein Tantiemenanspruch müsse nicht nur dem Grunde, sondern auch der Höhe nach im voraus klar und eindeutig festgelegt werden. Das Finanzamt war weiters auch der Meinung, daß die ausgezahlten Tantiemen nicht der Arbeitsleistung des HW für die Beschwerdeführerin entsprochen hätten.

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz hielt die Beschwerdeführerin der Berufungsvorentscheidung entgegen, eine willkürliche Festlegung der Tantiemen sei schon deshalb nicht möglich gewesen, weil die Festlegung der Zustimmung des zweiten Gesellschafter-Geschäftsführers bedurft hätte. Es habe auch keine rückwirkende Vereinbarung vorgelegen, da die Vereinbarung bereits im Jahre 1972 getroffen worden sei und dem Grunde nach einen eindeutigen Anspruch der Geschäftsführer auf eine Tantieme enthalte, deren Höhe von der Ertragslage abhängen und daher naturgemäß erst zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung festgelegt werden können. Die Bildung einer Rückstellung habe ja nach den tatsächlichen Verhältnissen zum Bilanzstichtag und den Erkenntnissen bis zur Bilanzerstellung zu erfolgen. Weiters widersprach die Beschwerdeführerin der Annahme des Finanzamtes, die Tantiemen wären den Leistungen des HW für die Beschwerdeführerin nicht angemessen. Die Beschwerdeführerin beehrte die Berücksichtigung der strittigen Rückstellungen und in eventu, die ausgezahlten Tantiemen als Betriebsausgaben in den Jahren abzusetzen, in denen die Beschlußfassung über den Jahresabschluß und die Tantieme, auf den sich diese bezieht, erfolgt sei.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung der Beschwerdeführerin keine Folge, wobei

sie begründend ausführte, streitentscheidend sei, ob die von der Beschwerdeführerin ihrem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer HW gezahlten Tantiemen, soweit für diese in den Streitjahren eine Rückstellung gebildet worden sei, grundsätzlich steuerlich als Betriebsausgaben berücksichtigt werden könnten oder nicht. Mit der Beantwortung dieser Frage entscheide sich auch das im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellte Eventualbegehren.

Es entspreche nur der Lehre und Rechtsprechung in der Bundesrepublik Deutschland, daß Vergütungen an den beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer steuerlich nur dann keine verdeckte Gewinnausschüttung seien, wenn sie im voraus klar und eindeutig, und zwar sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach, vereinbart worden seien. Rückwirkende Vereinbarungen würden auch vom Verwaltungsgerichtshof grundsätzlich steuerlich nicht anerkannt. Das Rückwirkungsverbot bleibe auch bei einer rechtzeitig getroffenen Vereinbarung wirksam, wenn z.B. die Bemessungsgrundlage einer späteren Entscheidung der Eigentümer der juristischen Person vorbehalten werde, was im Beschwerdefall auf die Höhe der strittigen Tantiemen zutrefte. Die belangte Behörde verwies in diesem Zusammenhang auf die Abhandlung von Wiesner, Verdeckte Gewinnausschüttung im Steuerrecht, ÖSWK 1984 A I 172. Bei der steuerlichen Berücksichtigung von Tantiemen an einen beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer sei ein strenger Maßstab anzulegen. Es stünde einer willkürlichen Gewinnverlagerung Tür und Tor offen, wäre eine an einen beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer ausbezahlte Tantieme auch dann anzuerkennen, wenn sie im voraus zwar dem Grunde, aber nicht auch der Höhe nach vereinbart worden sei. Der Unsicherheit der Schätzung des voraussichtlichen Umsatzes oder Gewinnes könne durch gestaffelte Prozentsätze und zusätzlich durch Höchst- und Mindestbeträge Rechnung getragen werden. Unbestritten sei, daß die Höhe der von der Beschwerdeführerin ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer HW gewährten Tantieme im voraus nicht vereinbart worden sei. Eine betriebliche Übung, die arbeitsrechtlich einen Rechtsgrund für die Zahlung abgeben könnte, vermöge steuerrechtlich den Vertrag nicht zu ersetzen; denn der klar abgefaßte Vertrag, wie ihn das Steuerrecht fordere, sei in der Bindungswirkung wie auch in der inhaltlichen Bestimmtheit der tatsächlichen Übung überlegen. Es gingen daher die Einwendungen der Beschwerdeführerin im Vorlageantrag, die Höhe der Tantiemen sei durch jahrelange gleiche Übung so hinreichend bestimmt, daß eine Ermittlung der Rückstellung ohne Willkür hätte erfolgen können, ins Leere. Abgesehen davon wäre bei einem Vergleich des Gewinnes bzw. Umsatzes der Beschwerdeführerin in den Streitjahren sowie den vor diesen liegenden Jahren und dem ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer Heinz W. bezahlten laufenden Gehalt und der ihm gewährten Tantieme keine gleichbleibende Relation zu erkennen. Bezogen auf den erklärten Gewinn betrage die gewährte Tantieme 29 % (1971), 40 % (1972), 47 % (1973), 51 % (1974), 48 % (1975), 36 % (1976), 43 % (1977), 53 % (1978) bzw. 52 % (1979). Im Zusatzvertrag vom 6. Juni 1972 fehlten Bestimmungen über die Ausmessung der Tantiemen der Höhe nach in absoluten Zahlen oder die Festlegung der Höhe der Tantiemen in einem Prozentsatz vom Umsatz oder Gewinn des Unternehmens der Beschwerdeführerin. Mangels einer solchen Vereinbarung zwischen der Beschwerdeführerin und HW könnten die diesem gewährten Tantiemen nicht mit steuerlicher Wirkung anerkannt werden.

Vorliegende Beschwerde macht sowohl inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides als auch dessen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Kapitalgesellschaften sind (mit ihren Betrieben) regelmäßig als solche und unabhängig von ihren Gesellschaftern Steuersubjekt (vgl. insbesondere § 1 Abs. 1 Z. 1 Körperschaftssteuergesetz 1966, § 1 Abs. 2 Z. 2 Gewerbesteuerengesetz 1953, § 59 Abs. 1 Z. 1 Bewertungsgesetz 1955 und § 1 Abs. 1 Z. 2 lit. a Vermögensteuergesetz 1954). Rechts- und Leistungsbeziehungen zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern werden daher grundsätzlich auch steuerlich anerkannt. Andererseits ist aber nicht zu übersehen, daß Gesellschafter maßgeblichen Einfluß auf die Kapitalgesellschaft (deren Einkommen und Vermögen) haben können, insbesondere dann, wenn sie wie im Beschwerdefall als überwiegend am Stammkapital beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer einer GesmbH die Willensbildung der Gesellschafter zu bestimmen vermögen. Aus der Sicht des Beschwerdefalles ist die Möglichkeit des Gesellschafter aufzuzeigen, über entsprechende Gesellschafterbeschlüsse zu Lasten des Gesellschaftserfolges und des Gesellschaftsvermögens eigene Vorteile (z. B. Bezüge) zu erwirken. Die Steuerersparnis, die eine derartige Vorteilszuwendung bei der Gesellschaft über die korrespondierende Betriebsausgabe bzw. Schuldpost zur Folge hat - und nicht etwa eine entsprechende Gegenleistung des Gesellschafter -, kann durchaus der einzige Grund der Zuwendung sein. Schrifttum und Rechtsprechung haben daher die steuerliche

Anerkennung von Vorteilszuwendungen an (beherrschende) Gesellschafter einer GmbH an strenge Voraussetzungen geknüpft (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 14. September 1979, Zl. 1264/78, und die dort angeführte Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes). So müssen den Vorteilszuwendungen von vornherein klare, ernsthafte und die Gesellschaft bindende Abmachungen zugrunde liegen. Es sollen damit letztlich nicht entgegen dem aus den §§ 114 und 115 BAO hervorleuchtenden Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden können. Auf dieser Zielsetzung beruht übrigens im Grunde auch die Bedachtnahme auf verdeckte Gewinnausschüttungen gemäß § 8 Abs. 1 Körperschaftsteuergesetz 1966.

Das Erfordernis klarer, ernsthafte und die Gesellschaft bindender Abmachungen als Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung von Vorteilszuwendungen an einen Gesellschafter ist aber nicht Selbstzweck. Es ist im Lichte der Zielsetzung zu sehen, das willkürliche Herbeiführen steuerlicher Folgen zu vermeiden. Das heißt mit anderen Worten, daß in jedem einzelnen Fall zu prüfen ist, ob und inwieweit bei der Art, in der ein Gesellschafter Zuwendungen erhält, unkontrollierbar ungerechtfertigte steuerliche Vorteile erwirkt werden können. Diese Prüfung ergibt für den Beschwerdefall folgendes:

§ 5 Abs. 1 des Zusatzvertrages vom 6. Juni 1972 legte dem Grunde nach eine klare Verpflichtung der Gesellschaft (Beschwerdeführerin) zur Bezahlung einer Erfolgsprämie an ihre Gesellschafter-Geschäftsführer fest. Die vereinbarungsgemäße Durchführung in den Folgejahren zeigt, daß es sich dabei um eine ernsthafte Abmachung handelte. Der belangten Behörde ist beizupflichten, daß der Zusatzvertrag die Höhe der einzelnen (jährlichen) Erfolgsbeteiligungen nicht von vornherein eindeutig bestimmt. Der Verwaltungsgerichtshof meint, daß dennoch eine ausreichende und bezüglich der steuerlichen Auswirkungen hinreichend kontrollierbare Vereinbarung vorliegt:

Als für die steuerliche Anerkennung der Erfolgsbeteiligung (Tantiemen) ausreichend ist § 5 Abs. 1 des Zusatzvertrages deshalb anzusehen, weil wohl die flexible Regelung des Zusatzvertrages, nicht aber eine eindeutige, in Prozenten des jeweiligen Umsatzes oder Gewinnes bemessene Erfolgsbeteiligung, wie sie der belangten Behörde vorschwebt, den wirtschaftlichen Interessen der Gesellschaft gerecht werden kann. Nur die flexible Regelung des Zusatzvertrages und nicht auch eine eindeutige Erfolgsbeteiligung im Sinne des Verständnisses der belangten Behörde kann auf begründete Liquiditäts- oder Investitionsbedürfnisse (etwa bei einer Ausweitung des Unternehmens) Bedacht nehmen und nur eine flexible Regelung ermöglicht es auch, die Beteiligung am Ertrag des einzelnen Geschäftsjahres nach jener Leistung zu bemessen, mit der der Gesellschafter-Geschäftsführer in diesem Jahr zum Geschäftserfolg beitrug.

Dazu kommt, daß die Abgabenbehörde die auf Grund des Zusatzvertrages gewährten Tantiemen ja ohnedies für die einzelnen Jahre auf ihre Angemessenheit hin überprüfen kann. Durch einen Vergleich mit den, was ein an der Gesellschaft nicht beteiligter Geschäftsführer bei gleicher Leistung insgesamt erhalte, läßt sich feststellen, ob bzw. inwieweit der Gesellschafter-Geschäftsführer auf Grund aller ihm für das betreffende Geschäftsjahr gewährten Zuwendungen (Bezüge, Tantiemen usw.) seiner Leistung nicht entsprechende Vorteile (verdeckte Gewinnausschüttungen) erhielt. Eine solche Prüfung hat die belangte Behörde aber unterlassen, weil sie die Tantiemen zu Unrecht schon dem Grunde nach nicht für abzugsfähig hielt.

Abschließend sei bemerkt, daß bei der Festlegung der Tantiemen anlässlich der Bilanzerstellung keine rückwirkende Vereinbarung erfolgte, sondern daß lediglich für das betreffende Geschäftsjahr eine dem Grunde nach bereits bestehende Verbindlichkeit nach den bei der Bilanzerstellung bekannten Verhältnissen der Höhe nach bestimmt wurde. Die am Bilanzstichtag zwar dem Grunde, aber nicht der Höhe nach feststehende Verbindlichkeit hat die Beschwerdeführerin zutreffend durch eine Rückstellung berücksichtigt.

Dadurch, daß die belangte Behörde den Tantiemen überhaupt die Abzugsfähigkeit versagte, hat sie, wie erwähnt, die Rechtslage verkannt. Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG und die Verordnung des Bundeskanzlers vom 7. April 1981, BGBl. Nr. 221.

Wien, am 19. März 1985

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1985:1984140174.X00

Im RIS seit

10.08.2021

Zuletzt aktualisiert am

10.08.2021

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at