

TE Vwgh Erkenntnis 1994/3/8 91/14/0151

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 08.03.1994

Index

21/03 GesmbH-Recht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

GmbHG §25;

KStG 1966 §8 Abs1;

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden): 91/14/0152

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerden der O G.m.b.H. in K, vertreten durch Dr. H, Rechtsanwalt in W, gegen

1. den Bescheid (Berufungsentscheidung) der FLD Slbg vom 7. Februar 1991, Zl. 88/GA4BK-DVie/88, betreffend Körperschaftsteuer und Gewerbesteuermeßbetrag 1983 - 1986 sowie

2. den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Salzburg vom 12. Juni 1991, Zl. 113-GA4-DVie/88, betreffend Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1.1.1983 - 31.12.1986, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 5.290,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen. Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Die beschwerdeführende GmbH betreibt eine Seilbahn in einem Schigebiet. Sie ermittelt den Gewinn nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr mit Bilanzstichtag 31. Oktober.

Geschäftsführer der Beschwerdeführerin waren in den Streitjahren Dr. C, Ing. R und Dipl. Ing. B. Am Stammkapital der Beschwerdeführerin von S 400.000,-- waren Dr. C und seine Gattin (18,1% und 27,2%), Ing. R und seine Gattin (20,5 % und 7 %) sowie Dipl. Ing. B und ihr Sohn (18,1 % und 9,1 %) beteiligt. Die Geschäftsführer erhielten folgende Bruttogehälter:

1983	1984	1985	1986
------	------	------	------

Dr. C.	S 302.664,--	S 310.755,--	S 335.999,--	S 336.000,--
--------	--------------	--------------	--------------	--------------

Ing. R. S 263.460,-- S 269.640,-- S 291.200,-- S 291.200,--

Dipl. Ing. B S 152.250,-- S 172.480,-- S 168.000,-- S 168.000,--

Zusätzlich gewährte die Beschwerdeführerin für die Wirtschaftsjahre 1982/83, 1983/84 und 1984/85 eine Tantieme von jährlich insgesamt S 590.000,--, die den Geschäftsführern im Verhältnis ihrer Beteiligung an der Beschwerdeführerin zustand. Aus dem Protokoll über die Gesellschafterversammlung der Beschwerdeführerin vom 3. Juli 1982 ergibt sich:

"In Anbetracht der Umsatzsteigerungen, die die Geschäftsführung in den letzten Jahren erzielen konnte und in Anbetracht der allgemein gestiegenen Kosten werden die Tantiemen der Geschäftsführer ab 1.11.1981 in Fortsetzung des Gedächtnisprotokolles vom 28. Mai 1976 erweitert:

Bei Bruttoeinnahmen von S 6 bis 8 Mio. insgesamt S 440.000,--,

bei Bruttoeinnahmen von S 8 bis 9 Mio. insgesamt S 490.000,--,

bei Bruttoeinnahmen von S 9 bis 10 Mio. insgesamt S 540.000,--,

bei Bruttoeinnahmen von über S 10 Mio. insgesamt S 590.000,--.

Sollte sich der Umsatz wesentlich erhöhen, so ist bei einer neuerlichen Gesellschafterbesprechung die Neuberechnung der Tantiemen festzusetzen."

Mit dem erstangefochtenen Bescheid wertete die belangte Behörde im Instanzenzug die Tantieme und die Hälfte des Gehaltes der Geschäftsführerin Dipl. Ing. B als verdeckte Gewinnausschüttung und verweigerte deshalb diesen Aufwendungen und den darauf entfallenden Lohnnebenkosten die Anerkennung als Betriebsausgabe. Bei einem Seilbahnunternehmen hänge die Höhe der Umsätze in starkem Maße von der Schneelage und den Witterungsverhältnissen ab. Die Geschäftsführer könnten keinen so unmittelbaren Einfluß auf die Umsatzentwicklung nehmen wie in anderen Branchen. Mangels eines unmittelbaren Zusammenhanges zwischen den Arbeitsleistungen der Geschäftsführer und den Umsätzen müsse die Gewährung umsatzabhängiger Tantiemen als völlig ungewöhnlich angesehen werden. Auch sei die Aufteilung der Tantiemen auf die Geschäftsführer nach dem Beteiligungsverhältnis und nicht nach der Arbeitsleistung erfolgt. Die Ursache für die Gewährung dieser Zahlung liege daher im Gesellschaftsverhältnis. Zudem stellten die festen Gehälter der Beschwerdeführerin - bei der Geschäftsführerin Dipl. Ing. B nur 50 % des festen Gehaltes - bereits die Obergrenze einer angemessenen Entlohnung dar. Im gegenständlichen Fall gehörten zu den Aufgaben der Geschäftsführung insbesondere laufende Investitionsüberlegungen und die Durchführung der geplanten Investitionen, Finanzierungsverhandlungen, Verhandlungen mit Grundbesitzern und Konkurrenzunternehmen, sowie die Teilnahme an den Sitzungen der Kartengemeinschaft zur Kontrolle der Einnahmen, Festlegung der Preise und Durchführung von Werbemaßnahmen. Weiters trügen die Geschäftsführer die volle Haftung nach § 25 GmbHG und hätten die Pflichten nach § 19 Eisenbahngesetz wahrzunehmen, insbesondere die Kontrolle der behördlich vorgeschriebenen Revisionen und die Überwachung der laufenden Betriebsführung. Dazu komme die Kontrolle und Durchführung der kaufmännischen Agenden, die Durchführung des umfangreichen Zahlungsverkehrs sowie Überwachung der Buchführung und Erstellung des Jahresabschlusses sowie alle weiteren kaufmännischen Agenden.

Die Geschäftsführerin Dipl. Ing. B sei in der Bundesrepublik Deutschland verheiratet und habe dort ihren Hauptwohnsitz. Sie sei kaum für die Beschwerdeführerin tätig geworden, die Geschäftsführerfunktion sei nahezu ausschließlich von Dr. C und Ing. R wahrgenommen worden. Dipl. Ing. B habe lediglich hin und wieder Baustellen der Beschwerdeführerin besichtigt und an den Beschlußfassungen betreffend die Investitionsmaßnahmen teilgenommen und diese formal mitgetragen. Die Leistungen von Dipl. Ing. B seien mit 50 % des hier tatsächlich gewährten Gehaltes bei weitem abgegolten.

Dr. C sei auch Geschäftsführer zweier anderer Gesellschaften m.b.H.. Ing. R sei halbtags als Dienstnehmer bei einem Straßenbau- und Brückenbauunternehmen tätig. Er sei weiters Landesfeuerwehrkommandant, welche Tätigkeit jeweils die zweite Tageshälfte und das Wochenende in Anspruch nehme. Wenn somit Dr. C und Ing. R auch nur wenig Zeit für die Ausübung der Geschäftsführung bei der Beschwerdeführerin gehabt hätten, hätten sie doch die laufenden Investitionen geplant und durchgeführt, Finanzierungsverhandlungen und Verhandlungen mit Grundbesitzern und Konkurrenzunternehmen geführt sowie sich mit der Gestaltung der Fahrpreise befaßt und auch die Buchhaltung und die Erstellung des Jahresabschlusses überwacht sowie den Zahlungsverkehr durchgeführt. Aufgrund dieser Tätigkeiten und in Anbetracht der Verantwortung als Geschäftsführer seien die gewährten festen Gehälter als angemessen

anzusehen. Dies bestätigte auch ein Vergleich mit der Entlohnung des angestellten Betriebsleiters G (Gehalt ca. S 4.000,- pro Monat über dem Gehalt des Geschäftsführers Dr. C). Der Betriebsleiter G übe zwar auch eine Nebentätigkeit aus, da aber die Geschäftsführer kaum am Betriebsort anwesend seien, trage der Betriebsleiter die Verantwortung für einen reibungslosen täglichen Betriebsablauf. Weiters falle in seinen Verantwortungsbereich das technisch einwandfreie Funktionieren der Seilbahn.

Mit dem zweitangefochtenen Bescheid schrieb die belangte Behörde der Beschwerdeführerin im Instanzenzug Kapitalertragsteuer in Höhe von 20 % der als verdeckte Gewinnausschüttung angenommenen Beträge vor.

Die Beschwerden machen Rechtswidrigkeit des Inhaltes der angefochtenen Bescheide geltend. Der Beschwerdeführer erachtet sich im Recht verletzt, daß die gewährten Tantiemen und der Gehalt der Geschäftsführerin Dipl. Ing. B nicht verdeckte Gewinnausschüttung seien.

Die belangte Behörde legte die Verwaltungsakten vor und erstattete zu jeder der beiden Beschwerdeschriften eine Gegenschrift. Sie beantragte die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat den Beschluß gefaßt, die Beschwerden wegen ihres persönlichen und sachlichen Zusammenhanges zu verbinden, und erwogen:

Verdeckte Gewinnausschüttungen sind Vermögensminderungen oder verhinderte Vermögensmehrungen einer Kapitalgesellschaft, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßt sind, sich auf die Höhe des Einkommens auswirken und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung stehen. Verdeckte Gewinnausschüttungen sind somit alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilshaber, die das Einkommen der Körperschaft - zu Unrecht - vermindern und ihre Wurzel in der Anteilshaberschaft haben (vgl. Bauer - Quantschnigg, KStG 1988, § 8 TZ 31). Nur Aufwendungen und Erträge, die durch den Betrieb veranlaßt sind, dürfen das Einkommen der Körperschaft beeinflussen. Verdeckte Gewinnausschüttungen sind aber nicht durch den Betrieb veranlaßt, sondern durch das Gesellschaftsverhältnis. Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern zuwendet, die sie aber anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde, sind durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßt (vgl. hg. Erkenntnis vom 3. Juli 1991, 90/14/0221).

Die Frage, ob einem fremden Geschäftsführer eine Entlohnung in gleicher Höhe oder unter den gleichen Bedingungen gewährt worden wäre, ist eine Sachverhaltsfrage und daher aufgrund entsprechender Erhebungen in freier Beweiswürdigung zu lösen. Wenn die belangte Behörde feststellte, im gegenständlichen Fall sei eine umsatzabhängige Tantieme völlig ungewöhnlich, so verläßt sie den Boden schlüssiger Beweiswürdigung. Die belangte Behörde konnte in keiner Weise dartun, warum die gegenständliche, nach oben begrenzte Abhängigkeit zwischen Tantieme und Umsatz nicht auch gegenüber einem fremden Geschäftsführer vereinbart worden wäre, zumal auch bei Seilbahnunternehmen ein Zusammenhang zwischen Umsatz und Gewinn besteht, worauf die Beschwerdeführerin zu Recht verwies. Die belangte Behörde konnte auch nicht schlüssig dartun, daß einem fremden Geschäftsführer lediglich eine Entlohnung in Höhe der festen Gehälter der Geschäftsführer Dr. C und Ing. R gewährt worden wäre, sodaß die Tantieme im Betrag einer angemessenen Gesamtausstattung nicht mehr Platz fände. Die Beschwerdeführerin erzielte in den Jahren 1983 bis 1985 Umsätze von jährlich zwischen S 12 und S 14 Mio. Der Gewinn laut Handelsbilanz (nach Abzug der Tantieme) betrug im Wirtschaftsjahr 1982/83 S 602.036,-, im Wirtschaftsjahr 1983/84 S 599.777,- und im Wirtschaftsjahr 1984/85 S 192.817,-. Die belangte Behörde konnte nicht aufgrund von Erhebungen begründen, warum die Geschäftsführung bei Unternehmen dieser Größenordnung mit den im gegenständlichen Fall gewährten festen Gehältern gerade noch fremdüblich sein sollten. Auch der Hinweis auf die anderen beruflichen Tätigkeiten der Geschäftsführer vermag nicht ausreichend zu begründen, daß ein fremder Geschäftsführer deutlich niedriger entlohnt worden wäre als der Betriebsleiter G.

Der Beschwerde muß in diesem Punkt aber aus einem anderen Grund der Erfolg versagt bleiben. Die belangte Behörde hat nämlich auch unwidersprochen festgestellt, daß die Tantieme den Geschäftsführern nicht im Verhältnis ihrer Arbeitsleistung, sondern im Verhältnis ihrer Beteiligung an der Beschwerdeführerin zustand. Aus diesem Umstand konnte die belangte Behörde aber zu Recht ableiten, daß diese Leistungen durch das Gesellschaftsverhältnis der Beschwerdeführer veranlaßt waren. Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtssprechung zu Pensionszusagen an geschäftsführende Gesellschafter festgestellt hat, können einzelne Lohnbestandteile ungeachtet der betragsmäßigen Angemessenheit der Gesamtentlohnung eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellen, wenn sie

auch nur in einer wesentlichen Bestimmung so beschaffen sind, wie sie bei vernünftiger wirtschaftlicher Vorgangsweise einem gesellschaftsfremden Geschäftsführer nicht gewährt worden wäre (vgl. hg. Erkenntnis vom 7. Februar 1990, 88/13/0241). Unter diesem Aspekt kommt aber einer Tantieme, die den Gesellschaftern nach dem Verhältnis ihrer Beteiligung zusteht, unzweifelhaft der Charakter einer Gewinnausschüttung zu.

Zu den Bezügen der Geschäftsführerin Dipl. Ing. B bringt die Beschwerdeführerin vor, sie machten nur circa die Hälfte der an jeden der anderen Geschäftsführer gewährten Bezüge aus. Dadurch sei bereits dem Umstand Rechnung getragen, daß die Geschäftsführer Dr. C und Ing. R den Großteil der Geschäftsführungsaufgaben bewältigten. Zu beachten sei aber, daß auch die Geschäftsführerin Dipl. Ing. B von der Geschäftsführerhaftung betroffen sein könne. In Anbetracht der zahlreichen Haftungsbestimmungen nehme sich das Geschäftsführergehalt von ca. S 12.000,-- pro Monat bescheiden aus. Die personalistische Struktur der Beschwerdeführerin bedinge, daß neben den Familien Dr. C und Ing. R auch die Familie Dipl. Ing. B in der Geschäftsführung vertreten sein solle. Diese Organisation der Gesellschaft müsse auch von der Finanzbehörde anerkannt werden. Die Beschwerdeführerin bestreitet somit nicht, daß sich die Tätigkeit der Geschäftsführerin Dipl. Ing. B - von gelegentlichen Baustellenbesuchen abgesehen - darin erschöpfe, daß sie in Geschäftsführungsangelegenheiten an der Fassung von Beschlüssen durch die Geschäftsführer teilgenommen habe und diese Beschlüsse "mitgetragen" habe. Aus dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Berufungsverhandlung und ebenso aus dem Beschwerdevorbringen ergibt sich, daß Frau Dipl. Ing. B deshalb zur Geschäftsführerin bestellt worden ist, weil drei Familien an der Beschwerdeführerin beteiligt sind und Frau Dipl. Ing. B die Möglichkeit der Kontrolle der Tätigkeit der Vertreter der anderen Familien eröffnet werden sollte. Bereits die Berufung in die Geschäftsführung wurzelt somit ausschließlich in der Gesellschafterstellung. Für die Aufgabe, bloß Geschäftsführerbeschlüsse "mitzutragen", wäre eine fremde Person nicht zum Geschäftsführer bestellt worden. Auch für die gelegentlichen Baustellenbesuche hätte es nicht eines (dritten) Geschäftsführers bedurft. Dadurch, daß die belangte Behörde ohnedies nur die Hälfte der an die Geschäftsführerin Dipl. Ing. B geleisteten Gehälter als verdeckte Gewinnausschüttung wertete, wurde die Beschwerdeführerin nicht in ihren Rechten verletzt. Was das Beschwerdevorbringen betreffend die Haftung der Geschäftsführerin betrifft, ist zu bemerken: Für jeden Geschäftsführer einer GmbH besteht ein latentes Haftungsrisiko. Hinsichtlich der im betrieblichen Interesse einer Gesellschaft erforderlichen Anzahl von Geschäftsführern wird dieses Risiko (auch) gegenüber gesellschaftsfremden Geschäftsführern durch einen Zuschlag abzugelten sein (vgl. Bauer - Quantschnigg, KStG 1988, § 8 TZ 62, Stichwort Dienstverhältnis). Tritt aber zur wirtschaftlich vernünftigen Anzahl von Geschäftsführern ein weiterer hinzu, besteht für die Gesellschaft kein Anlaß, dessen Haftungsrisiko abzugelten, weil dessen (Mit)haftung zwar das Risiko der anderen Geschäftsführer einschränken, aber nicht den Interessen der Gesellschaft dienen kann.

Auch durch die Vorschreibung der Kapitalertragsteuer gemäß § 93 Abs. 1 lit. a EStG 1972 im Grunde der Haftung nach § 95 Abs. 2 leg. cit. für die streitgegenständlichen Gewinnausschüttungen wurde die Beschwerdeführerin nicht in ihren Rechten verletzt.

Die Beschwerden waren somit gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. Nr. 104/1991. Der Aufwandsatz war antragsgemäß für zwei Gegenschriften, aber nur für die allein zu Zl. 91/14/0152 vorgenommene Aktenvorlage zuzusprechen.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1994:1991140151.X00

Im RIS seit

03.04.2001

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