jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1994/2/23 92/15/0158

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 23.02.1994

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

KStG 1966 §8 Abs1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Meinl und die Hofräte Dr. Wetzel, Dr. Karger, Dr. Steiner und Dr. Mizner als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Eigelsberger, über die Beschwerde der J-Gesellschaft m.b.H. in L, vertreten durch Dr. K, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Steiermark (Berufungssenat) vom 25. Juni 1992, Zl. B 70-4/91, betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer für das Jahr 1988, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 2.760,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Anläßlich einer das Streitjahr umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung bei der Beschwerdeführerin stellte der Prüfer unter anderem überhöhte Lohnzahlungen an die Gesellschafter-Geschäftsführerin I.B. (in der Folge: Geschäftsführerin) in Höhe von S 119.000,-- (Differenz zwischen 14 x S 31.500,-- = S 441.000,-- und 14 x S 40.000,-- = S 560.000,--) fest. Die Gehaltssteigerungen auf S 40.000,-- im Jahre 1988 seien nämlich bei einem Vergleich mit den früheren Gehältern der Geschäftsführerin (S 20.000,-- im Jahre 1986 und in den Monaten Jänner bis August 1987, S 27.500,-- in den Monaten September und Oktober 1987 und S 30.000,-- in den Monaten November und Dezember 1987) unmotiviert. Eine neuerliche Gehaltserhöhung im Jahre 1988 erscheine nur im Ausmaß einer Indexsteigerung von 5 % vom letzten Gehalt im Jahre 1987 von S 30.000,--, somit auf S 31.500,--, gerechtfertigt. Die überhöhten Lohnzahlungen stellten ebenso wie die darauf entfallende, von der Beschwerdeführerin übernommene Kapitalertragsteuer verdeckte Gewinnausschüttungen dar, um welche sich die Bemessungsgrundlagen der Körperschaft- und Gewerbesteuer für das Streitjahr erhöhten.

In den für das Streitjahr erlassenen Körperschaft- und Gewerbesteuerbescheiden folgte das Finanzamt der Rechtsansicht des Prüfers.

In ihrer gegen diese Bescheide erhobenen Berufung bekämpfte die Beschwerdeführerin die Erhöhung der

Bemessungsgrundlagen und wies auf die mit ihren beiden Gesellschaftern - es handelt sich um Ehegatten - schon im Jahre 1973 geschlossene "Schicksalsgemeinschaft" hin, derzufolge die Geschäftsführerbezüge in den für die Beschwerdeführerin wirtschaftlich schwachen Jahren 1984 bis 1986 vorübergehend reduziert worden seien. Durch die Initiative der Geschäftführerin und die gezielte Werbetätigkeit ihres Ehegatten habe im Jahre 1987 ein wirtschaftlicher Auschwung eingesetzt, der die Gehaltserhöhungen im Jahre 1988 als angemessen erscheinen lasse.

Nach ergänzenden Ermittlungen wies das Finanzamt die Berufung mittels Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab.

Ihrem Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz schloß die Beschwerdeführerin u.a. eine "Positionsbegutachtung" des Dr. H. Neumann (in der Folge: Gutachten) bei, in der es u.a. heißt, daß das Gesamtjahresbruttogehalt der Geschäftsführerin im Streitjahr von S 759.000,-- "als gut im Normbereich liegendes Einkommen bezeichnet werden" könne.

Nach Durchführung weiterer Sachverhaltsermittlungen und Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gab die belangte Behörde der Berufung in nicht beschwerdegegenständlichen Punkten Folge, erhöhte aber die wegen überhöhter Bezüge an die Geschäftsführerin anzunehmende verdeckte Gewinnausschüttung auf S 159.000,--. Dieser Betrag errechnet sich als Differenz zwischen dem Bezug der Geschäftsführerin im Streitjahr (ohne Entgelt für die Bilanzerstellung) von S 759.000,-- und dem als angemessen anerkannten Betrag von S 600.000,--

(S 40.000,-- x 15). Diese Verböserung begründete die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid im wesentlichen folgendermaßen:

Sehe man in der verdeckten Gewinnausschüttung eine systemgebotene Maßnahme, die eine Verlagerung von Einkünften von der Besteuerungsebene der Kapitalgesellschaft auf jene der Anteilseigner verhindern solle, so erscheine die zwischen der Beschwerdeführerin und ihrer Geschäftsführerin geschlossene Schicksalsgemeinschaft zur Rechtfertigung der mit den Erträgen der Gesellschaft schwankenden Geschäftsführerbezüge "eher problematisch". Gegen eine begrenzte Anhebung der Geschäftsführergehälter in Ertragsjahren sei zwar wegen der Anteile der Geschäftsführerin am Erfolg der Gesellschaft nichts einzuwenden, dies dürfe aber nicht soweit führen, daß die Gewinne der Körperschaft mit Hilfe von Dienstverträgen auf die Anteilseigner übertragen würden. Die bekundete Schicksalsgemeinschaft weise jedenfalls sehr stark in den gesellschaftsrechtlichen Bereich hinein und sei mit dem Interesse eines Dienstnehmers an der Erhaltung seines Arbeitsplatzes allein kaum erklärbar. Eine Schicksalsgemeinschaft zwischen einer Körperschaft und ihren Anteilsinhabern sei auch wenig oder kaum geeignet, als objektiver Maßstab zur Entgeltsfindung für Leistungen im Rahmen eines Dienstverhältnisses zu dienen. Im vorliegenden Fall handle es sich bei dem zwischen der Beschwerdeführerin und ihrer Geschäftsführerin geschlossenen Dienstvertrag um einen gemischten Vertrag. Solche Verträge seien über die Angemessenheitsprüfung aufzudecken und in die Komponenten der Einkommenserzielung und -verwendung aufzuteilen. Der nach der Lehre anzustellenden Angemessenheitsprüfung dienten sowohl der Fremdvergleich als auch der im gedachten Verhalten eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers zu erblickende Maßstab; danach sei zu prüfen, ob diese Bezüge "bei Wegdenken gesellschaftsrechtlicher Verbindungen und unter Einbeziehung der konkreten Umstände des Einzelfalles" ebenso wie tatsächlich erfolgt abgewickelt worden wären. Bei der Angemessenheitsprüfung nach den Methoden des Fremdvergleiches sei dem innerbetrieblichen Vergleich besondere Bedeutung beizumessen. Die Lehre (Paukowitsch, Finanzjournal 1985, 141) sehe eine Möglichkeit der Angemessenheitsprüfung darin, vom Gehalt des höchsten Angestellten auszugehen und zur Abgeltung des höheren Haftungsrisikos einen Zuschlag von 30 bis 50 % vorzunehmen. Nach dieser Vergleichsmethode wäre im Beschwerdefall ein Bezug der Geschäftsführerin im Streitjahr von maximal S 30.000,-- pro Monat als angemessen zu bezeichnen. Unter Zugrundelegung des Gehaltes einer anderen Dienstnehmerin, die S 16.373,-- monatlich bei neun Berufsjahren verdiene, errechne sich unter Berücksichtigung der 15-jährigen Tätigkeit der Geschäftsführerin im Dienste der Beschwerdeführerin und ausgehend von einer Gehaltsbasis von etwa S 20.000,-- monatlich sowie bei Anwendung eines 50 %igen Zuschlages für ihr höheres Haftungsrisiko der vorhin erwähnte Betrag von S 30.000,--. Als Grundlage zur Angemessenheitsprüfung im außerbetrieblichen Vergleich könne das von der Beschwerdeführerin beigebrachte Gutachten dienen. Letzteres gehe von sieben Referenzunternehmen mit Mitarbeiterspannen von 4 bis 31 und Umsatzspannen von S 5 Mio bis S 73 Mio aus. Die Referenzdaten wiesen entsprechend den Mitarbeiter- und Umsatzspannen eine große Streuung auf und hätten bei 80 % der Stichprobe eine Bandbreite von S 567.800,-- bis S 1.135.500,-- und bei 50 % der Stichprobe eine solche von S 624.500,-- bis S 1.094.000,--. Das Durchschnittseinkommen betrage S 851.700,--. Die Gehaltsbandbreiten und

Gehaltswerte inkludierten alle sonstigen Zahlungen wie Prämien, Provisionen, pauschalierte oder individuelle Überstundenentgelte, nicht jedoch Abgeltungen für außerhalb des normalen Aufgabenumfanges erbrachte Leistungen und Sachbezugswerte für Dienstfahrzeuge. Weiters heiße es in dem Gutachten, daß in der Regel etwa zwei Drittel aller Geschäftsführer variable Gehaltsanteile von 20 bis 30 % des gesamten Jahresbruttoeinkommens in Form monatlicher oder jährlicher Prämien bzw. Tantiemen erhielten. Schließlich würden im Gutachten auch noch "Nebenleistungen wie Dienstwagen, Versicherung und Pensionsabsicherung" erwähnt; ab welcher Betriebsgröße derartige Nebenleistungen üblich seien, gehe aus dem Gutachten allerdings nicht hervor. Anders als nach dem Gutachten sei die Angemessenheitsprüfung der Geschäftsführerbezüge im Beschwerdefall aber nicht ausgehend vom Durchschnittseinkommen von S 851.700,--, "sondern von einem Wert, der etwa an der unteren Grenze der mittleren 50 % der Stichprobe (im Gutachten mit S 624.500,-- ausgewiesen), also von rund S 630.000,--" liege, vorzunehmen, weil das Unternehmen der Beschwerdeführerin sowohl was die Zahl der Beschäftigten als auch was den Umsatz betreffe, nicht die Größe der untersuchten Referenzunternehmen erreicht habe (die Beschwerdeführerin habe im Streitjahr bloß 3 Dienstnehmer beschäftigt und auch nur einen Umsatz von S 3 Mio erzielt). Nach Abzug des Überstundenanteiles - nach dem Gutachten seien 20 bis 30 Überstunden pro Woche üblich - errechne sich ein Grundbetrag von S 420.000,-- (das sind zwei Drittel von S 630.000,--). Erhöht um die variablen Gehaltsanteile von rund S 100.000,-- ergäbe sich ein außerbetrieblicher Vergleichswert von S 520.000,-- für das Streitjahr bzw. S 37.143,-- (S 520.000,-- : 14) pro Monat. Die von der Beschwerdeführerin im Streitjahr bezahlten fixen Geschäftsführervergütungen von monatlich S 40.000,-- entsprächen in etwa dem Fremdvergleich, beinhalteten aber bereits die üblichen variablen Gehaltsbestandteile und ließen noch einen Spielraum für allfällige im Gutachten nicht berücksichtigte Leistungen (z.B. die Zurverfügungstellung der Konzession durch die Geschäftsführerin). Anschließend setzte sich die belangte Behörde auch noch mit weiteren für die Angemessenheit von Geschäftsführervergütungen beachtlichen Faktoren im Detail auseinander und gelangte zusammenfassend zu der Beurteilung, daß ein Geschäftsführerbezug von S 40.000,-- monatlich sowohl nach dem inneren als auch nach dem äußeren Betriebsvergleich in der Bandbreite angemessener Geschäftsführervergütungen liege und alle gehaltsbestimmenden Determinanten ausreichend berücksichtige. In Anbetracht des guten Unternehmenserfolges im Streitjahr und der im Protokoll über die Generalversammlung vom 20. Juli 1979 festgelegten Erfolgsprämie erscheine der belangten Behörde aber die Berücksichtigung von 15 Monatsgehältern gerechtfertigt.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende, wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erhobene Beschwerde. Die belangte Behörde hat die Verwaltungsakten vorgelegt und in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Im Beschwerdefall steht zwischen den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens im Sinne der hg. Rechtsprechung (vgl. das noch zum KStG 1966 ergangene hg. Erkenntnis vom 12. April 1983, Slg. Nr. 5775/F) nicht in Streit, daß überhöhte Bezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführers einer Gesellschaft m.b.H. als verdeckte Gewinnausschüttungen bei der Ermittlung des Einkommens der Körperschaft und bei der Ermittlung ihres Gewerbeertrages zu berücksichtigen sind. Strittig ist aber, ob die der Geschäftsführerin - sie war im Streitjahr Hälftegesellschafterin der Beschwerdeführerin und "tatsächlich agierender Geschäftsführer" - von der Beschwerdeführerin im genannten Jahr gewährten Geschäftsführerbezüge im bescheidgegenständlichen Umfang als solche überhöhten Bezüge anzusehen sind.

Wie der Verwaltungsgerichtshof schon in dem erwähnten Erkenntnis vom 12. April 1983 näher ausgeführt hat, ist die Frage, ob bzw. inwieweit die Bezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführers überhöht sind, in erster Linie durch einen Vergleich mit den Bezügen von Geschäftsführern zu lösen, die eine mit der Tätigkeit eines Gesellschafter-Geschäftsführers annähernd vergleichbare Tätigkeit entfalten, ohne aber Gesellschafter der von ihnen geleiteten Gesellschaft zu sein. Besteht solchermaßen keine ausreichende Vergleichsmöglichkeit, so können auch andere Anhaltspunkte zur Lösung der Frage nach der Angemessenheit der Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers herangezogen werden. Als solche Anhaltspunkte hat der Gerichtshof im besagten Erkenntnis angesehen, daß ein an der Gesellschaft unbeteiligter Geschäftsführer im Wirtschaftsleben bei gleicher Leistung grundsätzlich nicht geringer entlohnt wird als Arbeitnehmer, die nicht Geschäftsführer sind; weiters, daß das Haftungsrisiko des Geschäftsführers und die (gute wie schlechte) Ertragslage eines Unternehmens zu berücksichtigen sind. Zweck des Innen- bzw. Außenvergleiches ist, festzustellen, was für die gleichen Leistungen an gesellschaftsfremde Personen gezahlt werden

müßte (vgl. das hg. Erkenntnis vom 6. Mai 1980, Zlen. 1217, 1306/79, und das dort zitierte Vorerkenntnis Slg.Nr. 4528/F), was wiederum von objektiven Betriebsmerkmalen (Branche, Umsatz, wirtschaftlicher Gewinn, Anzahl der Beschäftigten) abhängt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 20. September 1983, Zlen. 82/14/0273, 0274, 0283); 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:

1. Dem Beschwerdevorbringen, der innerbetriebliche Gehaltsvergleich sei wegen zu kurz angenommener Berufstätigkeit der Geschäftsführerin unrichtig, sodaß sich in Verbindung mit ihrem höheren Haftungsrisiko "keinesfalls nur der Betrag von

S 30.000,--" ergäbe, ist entgegenzuhalten, daß die belangte Behörde letztlich ohnedies einen Geschäftsführerbezug von

S 40.000,-- monatlich (und das 15 mal) als angemessen angesehen hat; soweit die belangte Behörde im erwähnten Zusammenhang ("innerbetrieblicher Vergleich") dargelegt hat, es wäre ein Bezug von S 30.000,-- als angemessen anzusehen, handelt es sich dabei um im Rahmen der Schätzung angestellte Überlegungen und nicht um das Ergebnis der Schätzung.

2. Die belangte Behörde ist beim innerbetrieblichen Gehaltsvergleich auch keineswegs davon ausgegangen, daß die höchstbezahlte andere Dienstnehmerin der Beschwerdeführerin annähernd die Funktion, Erfahrung und Kenntnisse der Geschäftsführerin aufweist. In diesem Zusammenhang legt die Beschwerde außerdem nicht dar, welche Auswirkung die Vermeidung des behaupteten Fehlers auf das Ergebnis des internen Gehaltsvergleiches hätte.

3. Die Annahme der belangten Behörde, "Nebenleistungen wie Dienstwagen, Versicherung und Pensionsabsicherung" seien bei Unternehmen mit der Betriebsgröße der Beschwerdeführerin nicht üblich, vermag der Verwaltungsgerichtshof nicht als rechtswidrig zu erkennen. Soweit sich die Beschwerdeführerin auf das Gutachten stützt, verkennt sie, daß sie mit ihrem Umsatz von rd. S 3 Mio - das Beschwerdeargument, durchlaufende Gelder seien in diesen Umsatz einzubeziehen, ist abwegig - unterhalb der Betriebsgröße der im Gutachten berücksichtigten Referenzunternehmen liegt.

4. Das Beschwerdevorbringen, dem Gutachten lägen nicht 20 Überstunden WÖCHENTLICH, sondern MONATLICH zugrunde, stellt angesichts des von der Beschwerdeführerin im Abgabenverfahren unwidersprochen gebliebenen Vorhaltes des Finanzamtes vom 25. Oktober 1990 (OZ 37 des Verwaltungsaktes) eine im verwaltungsgerichtlichen Verfahren unbeachtliche Neuerung dar.

5. Das von der Beschwerdeführerin geforderte Abstellen auf das Durchschnittseinkommen der Geschäftsführer der Referenzunternehmen (von S 851.700,--) im Streitjahr erscheint wegen der schon erwähnten Betriebskennzahlen der Beschwerdeführerin nicht vertretbar, wohl aber das Abstellen auf den ungefähren Wert der unteren Grenze der 50 %igen Bandbreite durch die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid. Ausgehend davon war es auch schlüssig, daß die belangte Behörde der Beurteilung des Gutachters, die Geschäftsführerbezüge der Geschäftsführerin seien "gut im Normbereich" gelegen, nicht gefolgt ist.

6. Die Beschwerde rügt zu Unrecht, daß die belangte Behörde den Betriebsstandort, die Eigentumsverhältnisse an der beschwerdeführenden Gesellschaft, die Umsatzentwicklung und die Qualifikation der Geschäftsführerin bei der Angemessenheitsprüfung nicht berücksichtigt habe. Die Beschwerde selbst verabsäumt es indes, bei ihrer Rechtsrüge ihrerseits die konkreten Auswirkungen dieser Faktoren auf die Höhe der als angemessen anzusehenden Bezüge der Geschäftsführerin darzustellen.

7. Die Beschwerdeführerin beruft sich zwar mit Recht auf ihre im Zusammenhang mit der behaupteten Schicksalsgemeinschaft mit ihren Gesellschaftern erwähnte verbesserte wirtschaftliche Lage im Streitjahr, es gelingt ihr aber nicht aufzuzeigen, warum die belangte Behörde mit der Anerkennung eines doppelt so hohen Geschäftsführergehaltes wie im Zeitraum von Jänner 1986 bis August 1987 als angemessen dieser Entwicklung nicht hinreichend Rechnung getragen hätte.

8. Die Kollektivvertretung bei der Beschwerdeführerin war nach den von der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid dargestellten Berechnungsgrundlagen vom Angemessenheitsstandpunkt kein "bezugsmildernder Faktor"

(richtig wohl: bezugsmindernder Faktor), weswegen auch die in diesem Zusammenhang erhobene Verfahrensrüge keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides erweist.

9. Wenn die Beschwerde der belangten Behörde vorwirft, diese habe zu Unrecht in freier Beweiswürdigung angenommen, daß die Geschäftsführerin im Streitjahr keine Überstunden geleistet habe, fällt ihr im Zusammenhang mit der Beantwortung der zur Klärung dieses Sachverhaltselementes von der belangten Behörde gestellten Anfrage eine Verletzung ihrer Mitwirkungspflicht zur Last; infolgedessen kann auch die Beweiswürdigung der belangten Behörde in diesem Punkt nicht als rechtswidrig erkannt werden.

10. Soweit die Beschwerde vorbringt, die Beschwerdeführerin habe im Streitjahr zwar nur drei Dienstnehmer, aber fünf Mitarbeiter gehabt, handelt es sich um ein erstmaliges Vorbringen im verwaltungsgerichtlichen Verfahren, das wegen des dort geltenden Neuerungsverbotes nicht berücksichtigt werden kann. Im übrigen könnte die Beschwerdeführerin bei Einbeziehung dieses Sachverhaltselementes in die Beurteilung zwar in bezug auf die Anzahl ihrer Mitarbeiter mit dem kleinsten im Gutachten berücksichtigten Referenzunternehmen gleichziehen, nicht aber in bezug auf den Umsatz.

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

Die Entscheidung über den Aufwandersatz stützt sich - im Rahmen des gestellten Antrages - auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers

BGBl. Nr. 104/1991.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1994:1992150158.X00

Im RIS seit

28.06.2001

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at