



GZ. RV/2237-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes für Körperschaften betreffend Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer für das Jahr 1993 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 17. Juni 1991 als A. gegründet. Mit Antrag vom 20. Februar 2003 wurde die Firma auf die der Bw. geändert. Im gegenständlichen Berufungszeitraum war u.a. die Firma C. Gesellschafterin mit einem Anteil in Höhe von S 250.000,00 (50%). Mit einer übernommenen Stammeinlage von S 400.000,00 war B. an jener Gesellschaft mit 80% beteiligt. Geschäftsführer der Bw. sowie der C. war B.

Im Zuge einer im Jahr 1999 u.a. das Jahr 1993 betreffenden Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass am 10. März 1994 durch die Gesellschafter C., vertreten durch deren Geschäftsführer B., sowie D., dem Minderheitsgesellschafter der Bw., mittels

Umlaufbeschluss festgestellt wurde, dass aufgrund des äußerst positiven Geschäftsjahres 1993 dem Geschäftsführer der Bw. B. S 600.000,00 als Geschäftsführerbezug bis spätestens Ende 1994 ausbezahlt werden sollten. Am 7. März 1995 erklärte der Geschäftsführer schriftlich, dass er auf die Auszahlung des Geschäftsführerbezuges für 1993 verzichte, da es im Jahr 1994 zu einem eklatanten Umsatzeinbruch gekommen wäre und er dadurch der Gesellschaft das Überleben ermöglichen wolle. Die im Jahr 1993 eingestellte Verbindlichkeit in Höhe von S 600.000,00 wäre somit 1994 als a.o. Ertrag wieder aufgelöst worden. Erst im Februar 1996 wäre für das Jahr 1995 ein Geschäftsführerbezug in Höhe von S 332.400,00 ausbezahlt worden.

Diese Vorgangsweise wurde von der Betriebsprüfung nicht anerkannt, da der Geschäftsführerbezug im Nachhinein festgestellt wurde und kein tatsächlicher Geldfluss stattfand. Weiters war nicht ersichtlich, nach welchen Grundlagen die Höhe des Geschäftsführerbezuges ermittelt worden war, da im Jahr 1995 das Umsatz- und Geschäftsaufkommen weit höher als 1993 gewesen, allerdings der Geschäftsführerbezug weit geringer ermittelt worden wäre. Die Rückstellung der Geschäftsführerbezüge wurde von der Betriebsprüfung somit bereits im Jahr 1993 aufgelöst. An Betriebssteuernachforderung wurde für 1993 die Gewebesteuer in Höhe von S 73.500,00 passiviert. Für 1993 errechnete die Betriebsprüfung ein zu versteuerndes Einkommen in Höhe von S 531.700,00 und eine Körperschaftsteuer in Höhe von S 159.336,00. An Gewerbesteuer errechnete die Betriebsprüfung S 76.055,00.

Mit Bescheiden vom 8. Juni 1999 erließ das Finanzamt für 1993 im wiederaufgenommenen Verfahren einen geänderten Körperschaft- und Gewerbesteuerbescheid und legte diesen die Berechnungen der Betriebsprüfung zugrunde.

Dagegen erhob die Bw. mit Schriftsatz vom 9. Juli 1999 das Rechtsmittel der Berufung und begründete diese mit dem Umstand, dass mit Gesellschafterbeschluss vom 10. März 1994 festgehalten worden wäre, ihrem Geschäftsführer B. für das Jahr 1993 als Geschäftsführerbezug einen Betrag von S 600.000,00 bis spätestens Ende 1994 zu gewähren, da aufgrund dessen persönlichen Einsatzes in diesem Jahr eine Steigerung des Umsatzes gegenüber 1992 um 200% und eine Verbesserung des Betriebsergebnisses um S 1,5 Mio. hätte erreicht werden können. Insbesondere wäre dies durch die Abwicklung von zwei großen Projekten möglich gewesen, welche rund 70% des Umsatzes im Jahr 1993 ausgemacht hätten. Da die Bw. seit ihrer Gründung nur Verluste erwirtschaften hätte können, hätte sich der Geschäftsführer bereit erklärt, dass in Anbetracht der noch immer angespannten Liquidität die Auszahlung dieses Honorars erst im Lauf des Jahres 1994 erfolgen sollte. Erst anlässlich der Beschlussfassung über den Jahresabschluss 1994 am 7. März 1995 hätte sich B. in einer schriftlichen Erklärung bereit erklärt, auf die Auszahlung seiner Bezüge des Jahres 1993 zu

verzichteten. Es wäre daher die ausgewiesene Verbindlichkeit als a.o. Ertrag im Jahr 1994 aufgelöst worden. Dies wäre deswegen erforderlich gewesen, da der Umsatz 1994 entgegen allen Planungen um nahezu 50% gesunken wäre und das Betriebsergebnis mit S 650.000,00 negativ gewesen wäre. Es wäre der Gesellschaft daher nicht möglich gewesen, die fälligen Honorare auszubezahlen und eine gerichtliche Betreibung dieser Forderung hätte für die Bw. die Insolvenz bedeutet. In dieser schriftlichen Erklärung wäre u.a. auch vereinbart worden, dass alle Gesellschafter in gemeinsamer Anstrengung neue Geschäfte anbahnen müssten, um so ein weiteres Überleben der Bw. zu ermöglichen. Aufgrund dessen wäre es im Jahr 1995 gelungen, den Umsatz wieder deutlich über das Niveau von 1993 anzuheben. Aufgrund des allgemeinen Preisdruckes in der Branche wäre es jedoch nicht möglich gewesen, ein positives Betriebsergebnis zu erwirtschaften.

Dem von der Betriebsprüfung angeführten Grund des fehlenden Geldflusses könne die Bw. insoweit nicht folgen, als es sich bei ihr um eine bilanzierende Gesellschaft handeln würde und die Verbindlichkeit eindeutig in einem Gesellschafterbeschluss dokumentiert worden wäre. Zum Argument der Betriebsprüfung, dass die vereinbarten Honorare erst im Nachhinein festgestellt worden wären und daher nicht anerkannt werden könnten, führte die Bw. aus, dass es sich hierbei um ein deutlich erfolgsorientiertes Honorar handelte und es in der Natur der Sache läge, dass der Erfolg erst nach Feststellung des Jahresabschlusses eindeutig vorläge. Hinsichtlich der Berechnungsgrundlage wäre im Zuge der Betriebsprüfung keine einzige Frage gestellt worden, und es wäre sehr einfach gewesen, der Betriebsprüfung die Berechnungsgrundlagen (zwei große Projekte) darzulegen. Hinsichtlich der Höhe des Honorares 1995 würde die Betriebsprüfung übersehen, dass 1993 erstmalig aufgrund der vom Geschäftsführer abgewickelten Großprojekte ein deutlicher Gewinn erwirtschaftet hätte werden können und 1995 trotz Umsatzsteigerung das Betriebsergebnis dennoch negativ gewesen wäre. Wenn es auch bedauerlich wäre, dass der Geschäftsführer vor diesem Hintergrund seine vereinbarten Honorare nicht vereinnahmen hätte können, würde es dennoch außer Zweifel stehen, dass diese Beträge im Sinne einer periodengerechten Ermittlung der Einkünfte dem wirtschaftlichen Ergebnis des Jahres 1993 zuzurechnen wären. Weitere Fragen wären seitens der Betriebsprüfung nicht erfolgt.

Mit Schreiben vom 22. November 1999 nahm die Betriebsprüfung zur Berufung Stellung und führte aus, dass an der Bw. u.a. die Firma C. mit 50% beteiligt wäre. In der Bw. hätte B. die Stellung eines handelsrechtlichen Geschäftsführers, nicht aber direkt eine Gesellschafterbeteiligung. An der Firma C. wäre B. zu 75% wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer und erzielte aus dieser Geschäftsführertätigkeit Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Der Umlaufbeschluss vom 10. März 1994 betreffend Zuerkennung eines Geschäfts-

führerbezuges wäre durch die Firma C., vertreten durch ihren Geschäftsführer B., sowie den zu 25% beteiligten Gesellschafter D. mit dem Hinweis erfolgt, dass die Auszahlung "nach Maßgabe der vorhandenen Liquidität bis Ende 1994" erfolgen könnte. Die Erklärung des Bw., datiert mit 7. März 1995, hätte den Verzicht auf die Auszahlung des mit 10. März 1994 beschlossenen Geschäftsführerbezuges betroffen, da im Hinblick auf die "negative Geschäftsentwicklung im Jahr 1994 die Auszahlung für die Gesellschaft vollkommen unmöglich wäre". Nach Ansicht der Betriebsprüfung wäre die dargestellte Vorgangsweise ausschließlich auf die gesellschaftsrechtliche Stellung der Beteiligten zurückzuführen und würde einem Fremdvergleich nicht standhalten. Ein gesellschaftsfremder Geschäftsführer würde einerseits wohl kaum der Auszahlung nach Maßgabe der vorhandenen Liquidität bis Ende 1994 zustimmen und andererseits infolge negativer Geschäftsentwicklung im Jahre 1994 auf die Auszahlung freiwillig verzichten.

Die Betriebsprüfung merkte weiters an, dass für den Geschäftsführer für das Jahr 1995 trotz negativem Betriebsergebnis ein Geschäftsführerbezug in Höhe von S 332.400,00 zugestanden wurde und dieser Anfang Februar 1996 auch tatsächlich an ihn überwiesen und von ihm im Jahre 1996 zuzüglich den Geschäftsführerbezügen der Firma C. versteuert wurde. Der steuerliche Vertreter hätte weiters den Vorschlag gemacht, den Geschäftsführerbezug für 1993 mit der Hälfte des angesetzten Wertes als Aufwand anzuerkennen.

Die Betriebsprüfung gab ferner bekannt, dass B. für seine Tätigkeit bei der Bw. keinen Geschäftsführervertrag hatte und die Geschäftsführerbezüge für die Jahre 1993 und 1994 mittels Gesellschafterbeschluss festgestellt wurden. Zusätzlich gäbe es darüber hinaus einen gewerberechtlichen Geschäftsführer mit einem laufenden Bezug.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Unabhängige Finanzsenat geht von dem Sachverhalt aus, dass B. an der Gesellschaft C. mit 75% beteiligt war, die wiederum zu 50% Gesellschafterin der Bw. war. B. war entsprechend den Eintragungen im Firmenbuch im Berufszeitraum sowohl bei der Bw. als auch bei ihrer Gesellschafterin C. als Geschäftsführer angeführt.

Die für Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen geltenden Grundsätze gelten u.a. auch für die Anerkennung von Verträgen zwischen einer GmbH und deren Gesellschafter-Geschäftsführer (VwGH vom 13. Oktober 1999, 96/13/0113). Für Verträge, die zwischen Gesellschaften abgeschlossen werden, die von der gleichen Person vertreten und wirtschaftlich dominiert werden, sind wegen Wegfalls der sonst bei Vertragsabschlüssen typischer Weise zu unterstellenden Interessengegensätze aus dem Gebot der

Gleichmäßigkeit der Besteuerung die gleichen Anforderungen zu erheben (VwGH vom 3. August 2000, 96/15/0159).

Im vorliegenden Fall fasste die Bw. unter Mitwirkung ihrer Gesellschafterin C. den Beschluß vom 10. März 1994 auf Gewährung eines "Gehaltes" an B. aus Anlass des sehr guten Geschäftsganges im Jahr 1993. Als mittelbar Beteiligter an der Bw. ist daher auf B. die sogenannte "Angehörigenjudikatur" anzuwenden. Diese Rechtsprechung über die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen beruht auf der wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Deren Bedeutung liegt vor allem im Bereich der Beweiswürdigung (Doralt, EStG-Kommentar, 8. Auflage, § 2 Tz 158/2, mwN).

Nach ständiger Rechtsprechung sind Verträge zwischen nahen Angehörigen ungeachtet ihrer allfälligen zivilrechtlichen Gültigkeit steuerlich nur dann anzuerkennen, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,

einen klaren, eindeutigen, jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweisen, und

unter Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen wären (Fremdvergleich).

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen (Doralt, aU § 2 Tz 160). Hinsichtlich der Fremdüblichkeit ist im allgemeinen Wirtschaftsleben die geübte Praxis maßgeblich. Es ist zu hinterfragen, ob der Vereinbarung ein angemessener Leistungsaustausch oder das Naheverhältnis zugrundeliegt. Im letzten Fall ist die Ernsthaftigkeit der Leistungsbeziehung zweifelhaft. Es ist ein Vergleich mit dem üblichen Verhalten einander fremd gegenüberstehenden Personen bei vergleichbaren Leistungsbeziehungen anzustellen (Doralt, aaO, § 2 Tz 165).

Im Berufungsfall ist nun dem Finanzamt zuzustimmen, dass die zwischen dem Geschäftsführer und der GmbH abgeschlossenen Vereinbarungen den oben dargestellten Voraussetzungen nicht entsprechen und zwischen fremden Geschäftsleuten so nicht abgeschlossen worden wären. Ausschlaggebend für diese Beurteilung ist, dass zwischen der Bw. und dem Geschäftsführer vor Beginn seiner Tätigkeit kein Geschäftsführungsvertrag abgeschlossen wurde. Dieser hätte nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen müssen, Regelungen enthalten müssen, die einen klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufgewiesen hätten und auch unter Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Hinsichtlich der Fremdüblichkeit muss dabei die im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis maßgeblich sein. Fremdüblich ist jedoch nicht, zu Beginn der Tätigkeit des Geschäftsführers mit diesem keinen Dienstvertrag hinsichtlich seiner Geschäftsführertätigkeit abzuschließen, daher nicht den Umfang seiner Tätigkeit, die Höhe

der Bezahlung der Tätigkeit und die Dauer seiner Tätigkeit festzulegen, sondern wird im Gegenteil ein fremdüblich agierendes Unternehmen zumindest diese o.a. Punkte regeln.

Wenngleich es in letzter Zeit üblich geworden ist, die Höhe eines Bezuges von leitenden Bediensteten eines Unternehmens von dem Erfolg ihrer Tätigkeit abhängig zu machen, so kann es jedoch nicht als üblich angesehen werden, einem im Nachhinein ausbezahltem Gehalt zur Gänze einen solchen Bewertungsmaßstab zugrunde zu legen. Denn für den Fall, dass ein Geschäftsführer die Geschäfte nicht erfolgreich geführt hätte, würde dies bedeuten, dass er in diesem Jahr entweder seinen Lebensunterhalt nicht bedecken könnte oder jährlich einen angemessenen Lohn einzuklagen hätte. Mag ein Geschäftsführer mit fremdüblichem Dienstvertrag einmal von einem solchen Umstand betroffen sein, so müsste ein Geschäftsführer ohne vertragliche Vorsorge jährlich um die Abdeckung seiner Lebenshaltungskosten bangen. Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates würde jedoch kein fremdüblich agierender Geschäftsführer eine solche unsichere Arbeitssituation akzeptieren.

Hier widerspricht sich die Bw. im übrigen selbst, als sie in einem späteren Jahr nach Erwirtschaftung eines Verlustes sehr wohl einen Geschäftsführerbezug bezahlte.

Dem Fremdvergleich ebenfalls nicht standhaltend, ist in diesem Zusammenhang aber insbesondere auch die Auszahlung des gesamten Geschäftsführerbezuges im Nachhinein, da begrifflicherweise ein Bezug den Charakter einer laufenden Auszahlung eines Leistungsentgeltes hat, im Gegensatz zu dem von der Bw. offensichtlich angestrebten Charakter einer Gratifikation. Denn hätte es sich tatsächlich um einen Bezug gehandelt, wären aliquote Beträge monatlich zur Auszahlung gelangt. Dass dies nicht der Fall, vermag den Unabhängigen Finanzsenat nicht an einen – wie von der Bw. behaupteten - Bezug glauben lassen.

Letztendlich fehlt es auch der abgegebenen schriftlichen Erklärung des B., vom 7. März 1995, am fremdüblichen Charakter, als er sich in einer schriftlichen Erklärung bereit erklärte, auf die Auszahlung der Bezüge des Jahres 1993 zu verzichten. Denn dass ein Geschäftsführer einer Firma auf die Auszahlung von Bezügen aus dem Grunde eines schlechteren Geschäftsganges im Folgejahr verzichtet, darf schlichtweg als unglaublich angenommen werden. Vielmehr wäre nur erklärlich, dass die Auszahlung auf spätere Zeit, wenn die Firma dazu in der Lage wäre, verschoben worden sein könnte. Ein gänzlicher Verzicht auf die Auszahlung kann nach Ansicht des Senates nur aus Gründen erfolgen, die in der Stellung des Geschäftsführers als mittelbar Beteiligter zu suchen sind.

Sohin war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 27. Juni 2005