

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des WT, vertreten durch die N, gegen die Bescheide des Finanzamtes C vom 8.8.2001 betreffend Einkommensteuer 1995-1998 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen

Jahr	Einkommen	Einkommensteuer
1995	33.015,27 € (454.300 S)	9.517,67 € (130.966 S)
minus Vorauszahlungen		-6.140,85 € (- 84.500 S)
Abgabenschuld		3.376,82 € (46.466 S)
1996	59.279,23 € (815.700 S)	20.857,83 € (287.010 S)
minus Vorauszahlungen		-16.445,86 € (- 226.300 S)
Abgabenschuld		4.411,97 € (60.710 S)
1997	59.708 € (821.600 S)	22.078,01 € (303.800 S)
minus Vorauszahlungen		-16.445,86 € (-226.300 S)
Abgabenschuld		5.632,14 € (77.500 S)

1998	49.083,23 € (675.400 S)	16.908,64 € (232.668 S)
minus Vorauszahlungen		-8.430,05 € (-116.000 S)
Abgabenschuld		8.478,59 € (116.668 S)

Die Fälligkeit der bisher festgesetzten Abgaben erfährt keine Änderung.

Entscheidungsgründe

Ablauf des Verwaltungsverfahrens

Abkürzungen:

AB	Arbeitsbogen des Betriebsprüfers
BP	Betriebsprüfung
EVZ	Einkommensteuervorauszahlungen
HA	Hauptakt = Einkommensteuerakt des Finanz-
	amtes betreffend den Bw.
S	Schilling
Verr.Kto	Verrechnungskonto

Im BP – Bericht vom 3.8.2001, Tz 13 wurde vom Finanzamt vorgebracht: Der Berufungswerber (Bw.) erkläre im Zeitraum 1995-1998 Geschäftsführerbezüge von der AVGmbH = AVGmbH) von jährlich 120.000 S. Er habe jedoch von dieser Gesellschaft monatliche Zahlungen von 65.000 S (= 780.000 S pro Jahr) erhalten, die auf den Überweisungsbelegen als "Gehalt" bezeichnet worden seien.

Der Bw. behauptete, er habe nur einen Teil dieser Zahlungen (120.000 S) als Gehalt bekommen, der Rest sei Darlehensrückzahlung.

Der Prüfer erklärte hiezu im BP - Bericht: 1994 seien Zahlungen in Höhe von 65.000 S im Monat als Geschäftsführergehalt erklärt worden. Eine so radikale Herabsetzung des Gehaltes ab 1995 halte einem Fremdvergleich nicht stand. Der neue Geschäftsführerbezug sei niedriger als einige Bruttolöhne, die die AVGmbH an ihre Dienstnehmer auszahle. Die von der Gesellschaft ausbezahlten Beträge seien daher Geschäftsführergehalt.

Der Prüfer ermittelte im Zusammenhang mit weiteren, nicht strittigen Einkünften aus selbstständiger Arbeit und pauschalen Betriebsausgaben Einkünfte aus selbstständiger Arbeit zwischen 733.200 S und 788.355 S in den Jahren 1995-1998.

In den Einkommensteuerbescheiden 1995-1998 vom 8.8.2001 setzte das Finanzamt die im BP- Bericht ermittelten Einkünfte aus selbstständiger Arbeit fest.

In der Berufung vom 28.9.2001 wurde (nach Fristverlängerung) vorgebracht:

Laut Gesellschafterbeschluss (Umlaufbeschluss) vom 10.7.1995 sei dem Geschäftsführer T (T) ab 1995 nur mehr ein Geschäftsführerbezug von pauschal 120.000 S p.a. zuzüglich eines variablen Geschäftsführerbezuges von 10% des handelsrechtlichen Ergebnisses zugestanden worden. Die Differenz zum Auszahlungsbetrag sei als Rückzahlung eines Gesellschafterdarlehens beschlossen worden. Bereits seit 1995 seien diese Beträge im Sinne des Gesellschafterbeschlusses verbucht worden.

Beweis: Gesellschafterbeschluss (BP- Akt, Zeugenaussage T, Buchhaltung)

Auf die Berufung der AVGmbH werde verwiesen.

In der Stellungnahme der Prüfungsabteilung vom 25.1.2002 wurde vorgebracht:

Ab 1995 seien die Zahlungen von 780.000 S jährlich zum Teil als Geschäftsführergehalt (120.000 S jährlich) und zum Teil als Rückzahlung (660.000 S) der auf dem Verrechnungskonto des Herrn T entstandenen Forderungen des T gegenüber der AVGmbH verbucht worden.

Zum neuen Geschäftsführergehalt samt Gewinnbeteiligung von 10% ab 1995 wurde auf einen Umlaufbeschluss vom 10.7.1995 hingewiesen (HA 81/1998) .

Dieser Umlaufbeschluss sei von Herrn T als Alleingesellschafter beschlossen worden.

Der Bw. sei auch Alleingesellschafter und Geschäftsführer der ACGmbH (ACGmbH). Er habe von dieser Gesellschaft keine Geschäftsführerbezüge erhalten. Der Prüfer ordnete einen Gehaltsanteil von 200.000 S der ACGmbH zu. Gegen diese Aufteilung sei nicht berufen worden, sie gelte somit als anerkannt.

Die Gewinnbeteiligung von 10% sei 1998 entgegen dem gültigen Umlaufbeschluss nicht ausbezahlt worden. Das Gehalt von 120.000 S zuzüglich der vereinbarten Gewinnbeteiligung sei nicht fremdüblich.

Das Kilometergeld sei bisher vom Bw. nicht als Einnahme erklärt worden. Die Einnahmen des Bw. seien daher um das Kilometergeld abzüglich pauschaler Betriebsausgaben zu erhöhen (EstR 4109).

Der Bw. habe folgende Kilometergeldersätze erhalten:

1995	92.000 S
1996	92.000 S
1997	92.000 S
1998	98.000 S

Im Schreiben der Vertreterin des Bw. vom 12.4.2002 wurde eingewendet:

Der Bw. sei Alleingesellschafter der AVGmbH. Zur Beschlussfassung genüge die formlose oder stillschweigende Zustimmung aller Gesellschafter (Reich-Rohrwig, GmbH- Recht, 1. Auflage (1983) S 325). Er habe als Alleingesellschafter formlos die Beschlussfassung über die Festsetzung des jährlichen Geschäftsführerbezuges durchgeführt (HA 106/1998).

Als Mindestentgelt gelte das kollektivvertraglich vorgeschriebene Entgelt (Reich- Rohrwig, GmbH- Recht, Band 1, 2. Auflage, S 226 ff, VwGH 20.11.1989, 89/14/0141). Der Gesamtanspruch des Geschäftsführers (Fixum 10.000 S pro Monat, + 10% Gewinnbeteiligung + Spesenersatz) halte einem Fremdvergleich stand. Der monatliche Gesamtanspruch des Geschäftsführers (zwischen 18.167 S und 26.625 S) sei eine angemessene Gesamtausstattung.

Dem Geschäftsführer gebühre auch ohne Vorliegen einer Vereinbarung eine angemessene Entlohnung (VwGH 20.11.1989, 89/14/0141; 22.10.1991, 91/14/0020). Eine fehlende entgeltliche Geschäftsführung bei der ACGmbH wäre als Nutzungseinlage zu qualifizieren gewesen. Nutzungseinlagen seien steuerlich irrelevant (SWK 2000 S 526).

Über die Berufung wurde erwogen:

Feststellungen:

Die Beteiligungsverhältnisse an dieser Gesellschaft stellten sich im Zeitraum 1994-1998 wie folgt dar (vgl. Firmenbuchsauszug der AVGmbH vom 9.4.2004):

Ab 4.8.1994 waren folgende Personen an dieser Gesellschaft beteiligt:

T	800.000 S

Ab 13.7.1995 waren folgende Personen an dieser Gesellschaft beteiligt (Abtretungsvertrag vom 13.7.1995 AB 303 ff = HA 88 ff /1998):

T	640.000 S
K	160.000 S

ab 7.12.1995 bis jedenfalls 31.12.1998 waren folgende Personen an dieser Gesellschaft beteiligt (Notariatsakt vom 7.12.1995 = AB 308 = HA 92/1998):

T	400.000 S
K	400.000 S

Im Abtretungsangebot vom 7. Dezember 1995 sind folgende Informationen enthalten (AB 97/1998): K richtete am 7. Dezember 1995 an den Bw. das unwiderrufliche Angebot, ihren Geschäftsanteil von 400.000 S um 1 S zu erwerben. Gleichzeitig verpflichtete sich Frau K, sich jeder Verfügung über den abzutretenden Geschäftsanteil ohne Zustimmung des Bw. zu enthalten.

Der Bw. war bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise im Streitzeitraum 1995-1998 alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der AVGmbH. In einem Teil des Streitzeitraumes war K im Ausmaß von 20% - 50% zwar ebenso Gesellschafterin der AVGmbH, sie hielt aber ihren Geschäftsanteil jedoch nur treuhänderisch für den Bw. Der treuhänderisch von K für T gehaltene Geschäftsanteil ist dem T zuzurechnen (Schreiben der Vertreterin der Bw. vom 12.4.2002, Stellungnahme der Prüfungsabteilung des Finanzamtes vom 25.1.2002, Firmenbuchauszug der AVGmbH vom 9.4.2004, Abtretungsvertrag vom 13.7.1995 = HA 88 ff/1998; Notariatsakt vom 7.12.1995 = HA/92/1998; Abtretungsangebot vom 7.12.1995 = HA 97/1998).

Der Bw. bezog 1994 – 1998 Einkünfte aus sonstiger selbstständiger Arbeit (§ 22 Z 2 EStG) als Geschäftsführer der AVGmbH.

Er erhielt ab 1994 65.000 S pro Monat von der AVGmbH. Dieser Betrag wurde 1994 vom Bw. und der AVGmbH als Geschäftsführerbezug deklariert und auch als solcher verbucht (Stellungnahme der Prüfungsabteilung des Finanzamtes vom 25.1.2002, 1. und 2. Seite; Schreiben der Vertreterin des Bw. vom 12.4.2002, S. 1, 4 und 5).

Auch ab 1995 – 1998 erhielt der Bw. von der AVGmbH 65.000 S pro Monat (= 780.000 S pro Jahr). Mit Umlaufbeschluss vom 10. 7.1995 beschloss der Bw. als Alleingesellschafter der AVGmbH jedoch, dass er ab Beginn des Jahres 1995 nur noch einen fixen Geschäftsführerbezug von 120.000 S pro Jahr erhalten solle zuzüglich einer Beteiligung am Gewinn der AVGmbH von 10%. Er räumte sich ferner das Recht ein, zu veranlassen, dass die AVGmbH die Verbindlichkeiten, die sie ihm gegenüber hatte, nach Maßgabe ihrer Liquidität begleiche (Umlaufbeschluss vom 10.7.1995).

Der Bw. erhielt 1995-1998 folgende Beträge, die von der AVGmbH im Einvernehmen mit dem Bw. wie folgt gebucht wurden (Vermerke des Betriebsprüfers im AB Bw. 64-66) :

1995:

monatliche Überweisung von 65.000 S auf das Girokonto des Bw. durch die AVGmbH zuzüglich einer Gewinnbeteiligung von 10% und Kilometergeld:

65.000 S x 12	780.000 S
Umbuchung per 31.12.	-660.000 S auf Verrechnungskonto Bw.
10% Gewinnbeteiligung	81.387 S
Summe: Geschäftsführerbezug	201.387 S
Kilometergeld	92.000 S

Von den gesamten Beträgen, die der Bw. von der AVGmbH erhielt, wurde ein Teilbetrag von 660.000 S als Verringerung der Verbindlichkeiten der AVGmbH gegenüber dem Bw., die auf dem Gesellschafterverrechnungskonto erfasst waren, verbucht.

1996:

monatliche Überweisung von 65.000 S auf das Girokonto des Bw. durch die AVGmbH zuzüglich einer Gewinnbeteiligung von 10% und Kilometergeld:

65.000 S x 12	780.000 S
Umbuchung per 31.12.	-660.000 S auf Verrechnungskonto Bw.
10% Gewinnbeteiligung	107.498 S
Summe: Geschäftsführerbezug	227.498 S
Kilometergeld	92.000 S

Von den gesamten Beträgen, die der Bw. von der AVGmbH erhielt, wurde ein Teilbetrag von 660.000 S als Verringerung der Verbindlichkeiten der AVGmbH gegenüber dem Bw., die auf dem Gesellschafterverrechnungskonto erfasst waren, verbucht.

1997

Umbuchung 117 per 31.12.1997

Umbuchung: Geschäftsführerbezug	120.000 S Gegenkonto ist das Verr.kto Bw.
Gewinnbeteiligung	58.676 S
Summe: Geschäftsführerbezug	178.676 S

Kilometergeld	92.000 S

Die monatlichen Zahlungen an T (= Bw.) in Höhe von 65.000 S wurden auf dem Gesellschafterverrechnungskonto 3610 als "Entnahme" gebucht. Durch diese Buchungen verringerten sich somit zunächst die Verbindlichkeiten der AVGmbH gegenüber dem Bw.

Laut Überweisungsbelegen wurden diese monatlichen Zahlungen von 65.000 S als "Gehalt" bezeichnet. Durch die Umbuchung zum 31.12. erfasste die AVGmbH den Geschäftsführerbezug von 120.000 S als Aufwand und verbuchte einen Betrag in gleicher Höhe als Verbindlichkeit gegenüber dem Bw. auf dessen Verrechnungskonto. Somit wirkten sich wie in den beiden Jahren zuvor 660.000 S als Verringerung der Verbindlichkeiten der AVGmbH gegenüber dem Bw. und 120.000 S als Aufwand der AVGmbH wegen Geschäftsführergehalt aus.

1998

Umbuchung 117 per 31.12.1998

Umbuchung: Geschäftsführerbezug	120.000 S Gegenkonto ist das Verr.kto Bw.
Kilometergeld	98.000 S

Es wurde keine Gewinnbeteiligung gebucht. Die monatlichen Zahlungen der AVGmbH an T (= Bw.) von 65.000 S wurden auf dem Verrechnungskonto 3610 als "Entnahme" gebucht. Durch diese Buchungen verringerten sich somit zunächst die Verbindlichkeiten der AVGmbH gegenüber dem Bw.

Laut Überweisungsbelegen wurden diese monatlichen Zahlungen als "Gehalt" bezeichnet (Vermerke des Betriebsprüfers im AB Bw. 64-66). Durch die Umbuchung zum 31.12. erfasste die AVGmbH den Geschäftsführerbezug von 120.000 S als Aufwand und verbuchte einen Betrag in gleicher Höhe als Verbindlichkeit gegenüber dem Bw. auf dessen Verrechnungskonto. Somit wirkten sich wie in den Jahren 1995-1997 660.000 S als Verringerung der Verbindlichkeiten der AVGmbH gegenüber dem Bw. und 120.000 S als Aufwand wegen Geschäftsführergehalt aus.

Die AVGmbH verbuchte somit im Streitzeitraum folgende Aufwände wegen Geschäftsführergehalt (AB 64: Vermerke des Prüfers):

Konto 5200 Geschäftsführergehalt:

1995	201.387 S
------	-----------

1996	227.498 S
1997	178.676 S
1998	120.000 S

In jedem dieser Jahre erhielt somit der Bw. abgesehen vom Geschäftsführergehalt von 120.000 S noch zusätzlich 660.000 S, die die AVGmbH im Einvernehmen mit dem Bw. als Verringerung der Verbindlichkeiten der AVGmbH gegenüber dem Bw. buchte. Ferner erhielt der Bw. die erwähnten Kilometergeldersätze von der AVGmbH und in den Jahren 1995-1997 auch die erwähnte Gewinnbeteiligung.

Der Bw. machte für die Jahre 1995 -1998 pauschale Betriebsausgaben (§ 17 Abs 1 EStG) geltend.

Beweiswürdigung:

Dass die überwiesenen Beträge von 65.000 S pro Monat auf den Zahlungsbelegen als Gehälter bezeichnet wurden, erscheint weniger bedeutsam als die schriftliche Vereinbarung vom 10. Juli 1995 und deren Durchführung durch die von der AVGmbH vorgenommenen Buchungen. Die tatsächlich durchgeführten Buchungen zeigen, dass der Bw. und die AVGmbH, vertreten durch den Bw. die neue Gehaltsvereinbarung, die ab 1995 galt, ernst genommen haben. Demgegenüber kann die erfolgte Bezeichnung der überwiesenen Beträge als "Gehälter" nur als irrtümliche Fehlbezeichnung erscheinen.

Das Finanzamt zieht Schlüsse aus einem Umlaufbeschluss betreffend u.a. die Genehmigung des Jahresabschlusses 1994 und betreffend eine gewinnabhängige Prämie für die Geschäftsführung (HA 83/1998). Diese Urkunde wurde jedoch nie unterfertigt. Ein ausdrücklicher Umlaufbeschluss zu diesen Themen existiert somit nicht.

rechtliche Beurteilung:

Selbst wenn das Gehalt des Bw. als Geschäftsführer der AVGmbH ab 1995 vom Standpunkt eines Fremdvergleiches unangemessen niedrig gewesen sein sollte, wäre die Vereinbarung dieses Gehaltes abgabenrechtlich wirksam (KStRL § 8 TZ 679, EstR 2605). Das Finanzamt hatte somit nicht das Recht, die Geschäftsführerbezüge 1995-1998 um 660.000 S auf 780.000 S jährlich (abgesehen von der Gewinnbeteiligung und den Kilometergeldersätzen) zu erhöhen.

Da der Bw. die von der AVGmbH bezogenen Kilometergelder bisher nicht als Einnahmen angesetzt hatte, waren die Bemessungsgrundlagen insoweit zu erhöhen.

Bemessungsgrundlagen, Abgaben (in S):

Einkünfte aus selbstständiger Arbeit

	1995	1996	1997	1998
Gehalt	120.000	120.000	120.000	120.000
KM Geld	92.000	92.000	92.000	98.000
Gewinnanteil	81.387	107.498	58.676	0
Summe	293.387	319.498	270.676	218.000
Ausgaben § 17	-35.206,44	-38.339,76	-16.240,56	-13.080
Einkünfte	258.180,56	281.158,24	254.435,44	204.920

1995

Einkünfte aus selbstständiger Arbeit	258.180
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	145.321
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	71.813
Gesamtbetrag der Einkünfte	475.314
Sonderausgaben (Personenversicherungen)	-20.000
Kirchenbeitrag	-1.000
Einkommen	454.314
gerundetes Einkommen	454.300
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	139.806
allgemeiner Steuerabsetzbetrag	-8.840
Einkommensteuer	130.966
EVZ laut Bescheid vom 19.4.95	-84.500
Abgabenschuld	46.466

1996

Einkünfte aus selbstständiger Arbeit	281.158
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	424.164
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	111.370

Gesamtbetrag der Einkünfte	816.692
Sonderausgaben (Personenversicherungen)	
Kirchenbeitrag	-1.000
Einkommen	815.692
gerundetes Einkommen	815.700
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	300.850
allgemeiner Steuerabsetzbetrag	-8.840
Alleinverdienerabsetzbetrag	-5.000
Einkommensteuer	287.010
EVZ laut Bescheid vom 13.6.1996	-226.300
Abgabenschuld	60.710

1997

Einkünfte aus selbstständiger Arbeit	254.435
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	332.952
Einkünfte aus Kapitalvermögen	74.583
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	160.658
Gesamtbetrag der Einkünfte	822.628
Sonderausgaben (Personenversicherungen)	
Kirchenbeitrag	-1.000
Einkommen	821.628
gerundetes Einkommen	821.600
Einkommensteuer	303.800
EVZ laut Bescheid vom 13.6.1996	-226.300
Abgabenschuld	77.500

1998

Einkünfte aus selbstständiger Arbeit	204.920
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	98.073
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	374.505
Gesamtbetrag der Einkünfte	677.498
Sonderausgaben (Personenversicherungen)	-1.125
Kirchenbeitrag	-1.000
Einkommen	675.373
gerundetes Einkommen	675.400
Einkommensteuer	232.668
EVZ laut Bescheid vom 14.9.1998	-116.000
Abgabenschuld	116.668

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 4. April 2005