

Ebensowenig hat das Verfahren ergeben, daß die Bf. wegen Anwendung rechtswidriger genereller Normen in ihren Rechten verletzt worden wäre. Die Bf. hat dies auch gar nicht behauptet.

Die Beschwerde war daher abzuweisen.

8412

KörperschaftssteuerG 1966; § 16 Z. 3 gilt nicht für staatliche Überwachungsorgane

Erk. v. 10. Oktober 1978, B 139, 140/77

Die Bescheide werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe:

I. 1. Die bf. Gesellschaften sind Kreditunternehmen.

Die zu B 139/77 bf. Girozentrale und Bank der Österreichischen Sparkassen AG (Muttergesellschaft) ist das zentrale Geld- und Kreditinstitut der österreichischen Sparkassen und hat als solches insbesondere neben dem Betrieb von Bankgeschäften aller Art die im § 2 Abs. 1 der Satzung näher beschriebenen Aufgaben, wozu u. a. die Verwaltung und Anlegung der ihr zur Verfügung gestellten Mittel der Sparkassen, die Durchführung der bankmäßigen Geschäfte der Sparkassen, Erleichterung ihres Geld- und Geschäftsverkehrs, besonders des bargeldlosen Zahlungsverkehres (Giroverkehrs) und die Gewährung von Krediten, Kredithilfe und Liquiditätshilfe an die Sparkassen gehören. Das Unternehmen ist nach § 5 des Bundesgesetzes BGBl. 146/1958, mit dem die öffentlich-rechtliche Bankanstalt „Girozentrale der Österreichischen Sparkassen“ aufgelöst und im Zusammenhang damit stehende Bestimmung getroffen werden (hier: GirozentraleG), der Staatsaufsicht unterworfen. Das BM für Finanzen als Aufsichtsbehörde kann zur Wahrung der ihm nach diesem Gesetz zustehenden Aufsichtsbefugnisse einen Staatskommissär und zwei Stellvertreter bei der Gesellschaft bestellen (Abs. 2). Aus dem Titel der Ausübung der besonderen Staatsaufsicht kann der Gesellschaft die Entrichtung eines jeweils durch die Aufsichtsbehörde zu bestimmenden, an den Bundesschatz zu entrichtenden jährlichen Pauschalbetrages (Aufsichtsbüchse) vorgeschrieben werden; die Gebühr hat in einem angemessenen Verhältnis zu den mit der Aufsicht verbundenen Aufwendungen zu

stehen (Abs. 8). Eine dem § 5 GirozentraleG wörtlich entsprechende Bestimmung hat die Gesellschaft als § 21 in ihre Satzung aufgenommen.

Der zu B 140/77 bf. I-Finanzierungs-Gesellschaft mbH (Tochtergesellschaft) wurde mit Bescheid des BM für Finanzen vom 26. November 1971 gemäß § 3 Abs. 1 KreditwesenG i. S. des § 3 Abs. 2 GesmbHG die Genehmigung zum Betrieb des Unternehmens mit der Auflage erteilt, folgende Bestimmung in den Gesellschaftsvertrag aufzunehmen:

„Die Gesellschaft unterliegt der Aufsicht des Bundesministeriums für Finanzen. Dieses kann die Aufsicht durch einen hiezu bestellten Beauftragten ausüben. Der Beauftragte hat das Recht, den Sitzungen der gesellschaftlichen Organe beizuwohnen, wobei er zeitgerecht einzuladen ist. Ihm steht ferner die Befugnis zu, gegen Beschlüsse der gesellschaftlichen Organe, durch die er Gesetze, Verordnungen oder den Gesellschaftsvertrag als verletzt erachtet, Einspruch zu erheben; hiedurch wird der Beschluß bis zum Herabblenden der Entscheidung der Aufsichtsbehörde, um die die Gesellschaft einschreiten kann, aufgehoben. Der Gesellschaft kann für die Ausübung der Staatsaufsicht die Einrichtung eines jährlichen Pauschalbetrages auferlegt werden.“

2. Für die staatliche Aufsicht hat 1974 die AG 91 250 S, die Ges. m. b. H. 21 600 S angewendet. Anlässlich der Veranlagung der Körperschaftsteuer wurden diese Aufwendungen gemäß § 16 Z. 3 KörperschaftsteuerG 1966, BGBl. 156, i. d. F. vor der Novelle BGBl. 636/1975 bei Ermittlung des Einkommens nicht abgezogen. Diese Bestimmung (seit der genannten Novelle Z. 4) lautet:

„Nichtabzugsfähig sind:

.....
3. Die Vergütungen jeder Art, die an Mitglieder des Aufsichtsrats, Verwaltungsrats oder andere mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragte Personen gewährt werden;
.....“

Mit den angefochtenen Bescheiden der Finanzlandesdirektion für Wien, NÖ und Bgld. vom 9. Feber 1977 wurden die Berufungen der bf. Gesellschaften gegen die Steuerbescheide abgewiesen. Wie der VwGH in seinem Erk. vom 25. Feber 1970, Z. 416/1969, und vom 15. Oktober 1974, Z. 719/1973, ausgesprochen habe, sei der Staatskommissär oder sonst vom BM mit der Staatsaufsicht Beauftragte ein Überwachungsorgan i. S. dieser Gesetzesstelle. Daß die von der Gesellschaft zu tragende Gebühr zunächst dem Bund zufließe, sei ebensowenig von Bedeutung wie der Umstand, daß die Staatsaufsicht auch für gleichartige Personengesellschaften vorgesehen sei, für die das Einkommensteuerrecht eine ähnliche Bestimmung nicht enthalte.

Gegen diese Bescheide richten sich die vorliegenden Beschwerden, in denen die Verletzung der verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechte auf Gleichheit vor dem Gesetz und Unversehrtheit des Eigentums gerügt und die Verfassungswidrigkeit des § 16 Z. 3 KörperschaftsteuerG 1966 (alter Fassung) behauptet wird. Auch die dort genannten Vergütungen seien nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchfüh-

zung Betriebsausgaben. Ihre Nichtberücksichtigung bedeute eine systemwidrige und angesichts der Besteuerung verdeckter Gewinnausschüttungen durch § 8 Abs. 1 des Gesetzes auch überflüssige Benachteiligung von Körperschaften durch eine wegen der Unbestimmtheit der Begriffe „Verwaltungsrat“ und „Geschäftsführung“ dem Art. 18 B-VG widersprechende Bestimmung, die im übrigen (arg „beauftragte“) denkunmöglich auf behördlich bestellte Organe zur Überwachung der Hauptversammlung und des Aufsichtsrates angewendet werden könne.

Die bel. Beh. hält diesen Ausführungen entgegen, die Vorschriften über die verdeckte Gewinnausschüttung (§ 8) und die nichtabzugsfähigen Ausgaben (§ 16) seien nötig, um Einnahmen und Ausgaben erfolgsneutral zu stellen. Bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften erfolge diese Neutralstellung dadurch, daß Einnahmen und Ausgaben, die nicht durch den Betrieb veranlaßt und daher dem Privatbereich des Unternehmers oder der Gesellschafter zuzurechnen sind, über das Kapitalkonto oder über ein Privatkonto geführt würden. Erst bei der Ermittlung des Einkommens könnten Einnahmen oder Ausgaben, die der Gesellschaftssphäre zuzurechnen sind, berücksichtigt werden. Aus der Tatsache, daß bei Körperschaften die Überwachung der Geschäftsführung den Gesellschaftern selbst nicht möglich sei und sie daher darin durch gesellschaftsrechtliche Organe – etwa den Aufsichtsrat – repräsentiert werden müssen, gelangt die Behörde zu folgenden Schlußfolgerungen:

„Wenn nun die Personen, die die Gesellschafter repräsentieren und für diese handelnd in Erscheinung treten, für ihre Tätigkeit bezahlt werden, so sind diese Aufwendungen aus ihrer der Gesellschafterosphäre zuzuordnenden Tätigkeit steuerlich genauso zu behandeln, als wenn Gesellschafter sich z. B. für die Anwesenheit bei der Generalversammlung Aufwandsentschädigungen von der Gesellschaft bezahlen ließen.

Ob nun solche Beträge aus dem Titel einer verdeckten Gewinnausschüttung oder aus dem Titel der nichtabzugsfähigen (Betriebs-)Ausgaben gemäß § 16 KStG das Einkommen der Kapitalgesellschaft oder der Genossenschaft nicht schmälern dürfen, führt zu dem selben Endergebnis, zu einem von allen außerbetrieblichen Ausgaben bereinigten Einkommen. In gleicher Weise würden allfällige Aufwandsentschädigungen, die sich ein Einzelunternehmer oder ein Gesellschafter einer Personengesellschaft für seine beaufsichtigende Tätigkeit von der Gesellschaft bezahlen ließe, gemäß § 23 Z. 2 EStG der Steuer unterzogen werden. Daß im ersten Fall die Steuer von der Gesellschaft erhoben wird, im zweiten Fall von dem steuerpflichtigen Einzelunternehmer oder Personengesellschafter, ist aus dem Unterschied zwischen physischer und juristischer Person abzuleiten. Daß aber Beträge, die Personen, die mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragt sind oder diese ausüben, im Endergebnis der Einkommen- oder Körperschaftsteuer unterworfen werden, zeigt, daß hinsichtlich der Besteuerung gegenständlicher Vergütungen keine Ungleichheit vor dem Gesetz vorliegt.“

Auch der Staatskommissär werde im außerbetrieblichen Bereich tätig. Zwischen den Begriffen „bestellt“ und „beauftragt“ könne ungeachtet des Wortlautes des § 16 Z. 3 KStG in der Sache nicht unterschieden werden.

II. Die Beschwerden sind begründet.

1. Die angefochtenen Bescheide stützen sich auf § 16 Z. 3 KStG in der ursprünglichen Fassung. Zu dieser Bestimmung hat der VwGH in gleichlautenden Erk. vom 25. Feber 1970, Z. 415/1969 und 416/1969, im Hinblick auf die mit der Überwachung von Sparkassen betrauten Staatskommissäre (§ 27 Sparkassenregulativ, PGS Bd. 72, Nr. 123) folgendes ausgeführt:

„Wie der Aufsichtsrat im Interesse der Aktionäre, mithin privater Interessen, tätig zu werden hat, deren Schutz aber dem Staat so wichtig erscheint, daß er diese Institution durch Gesetz zwingend vorgeschrieben hat, so bildete bei der Einführung der Sparkassen der Schutz der Interessen der Sparer (Einleger), mit deren Geldern die Sparkasse ja wirtschaftet, ein Anliegen des Landesfürsten und später des Staates, das im Sparkassenregulativ insbesondere im § 27 seinen Ausdruck fand. Daß hier die Aufsicht über die Geschäftsführung der Staatsverwaltung übertragen wurde, lag und liegt in der Rechtsnatur der Sparkassen begründet, die keine Aktionäre, Gesellschafter oder Mitglieder hat. Ob aber die Interessen der wirtschaftlichen Eigentümer der Körperschaftsteuerpflichtigen Wirtschaftsgebilde oder die Interessen der Sparer geschützt werden sollen, in jedem Falle ging es dem Gesetzgeber bei der vorgeschriebenen Überwachung der Geschäftsführung darum, die wirtschaftliche und ordnungsmäßige Verwendung angelegter Kapitalien zu sichern, die zugleich im privaten wie im öffentlichen Interesse liegt. ...

Das von der Beschwerdeführerin angeführte Urteil des deutschen Bundesfinanzhofes, dessen Erwägungen sich die Beschwerdeführerin teilweise zu eigen machte, konnte den Verwaltungsgerichtshof nicht zu einer anderen Entscheidung veranlassen. Die Fassung des Körperschaftsteuergesetzes 1925, wonach die die Geschäftsführung überwachenden Personen „verfassungsmäßig bestellt“ sein mußten, konnte nämlich dazu verleiten, den in Betracht kommenden Personenkreis eng abzugrenzen und nur die Mitglieder solcher Organe einzubeziehen, die auf Grund handelsrechtlicher Vorschriften in der Satzung oder dem Gesellschaftsvertrag usw. vorgesehen waren. Die deutsche Rechtsprechung hat demgemäß als verfassungsmäßig bestellt auch Personen und Mitglieder von Personengemeinschaften angesehen, die auf Grund eines den Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages entsprechenden Beschlusses von den zuständigen Organen ordnungsmäßig mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragt waren (vgl. Blümich-Klein-Steinbring, Körperschaftsteuergesetz, 3. Aufl., S. 932). Das von der Beschwerdeführerin angeführte Urteil des Bundesfinanzhofes vom 13. Juli 1954, I 53/54 U, stützt sich seinerseits wieder auf die Entscheidung des ehemaligen Reichsfinanzhofes vom 10. Oktober 1930, I A 250/30, die aber noch zum Körperschaftsteuergesetz 1925 ergangen ist. Im Körperschaftsteuergesetz 1934 wurde dann der Ausdruck „verfassungsmäßig bestellt“ durch „beauftragt“ ersetzt. Der Verwaltungsgerichtshof teilt nicht die Ansicht des Bundesfinanzhofes, daß durch den Wegfall des Erfordernisses „verfassungsmäßig bestellt“ keine sachlich wesentliche Änderung des Gesetzes eingetreten sei. Der viel weitere Begriff „mit der Überwachung beauftragte Personen“ umschließt auch von Gesetzes wegen beauftragte Personen und nicht nur auf Grund der Satzung oder eines besonderen Gesellschaftsbeschlusses bestimmte Personen“.

Von der selben Rechtsansicht ist der VwGH im Erk. Z. 719/1973 vom 15. Oktober 1974 in Ansehung der durch die LReg. bestellten Aufsichtsorgane über die Landeshypothekenanstalt für das Bgld. ausgegangen.

Angeichts der umfassenden, Akte der Geschäftsführung keineswegs ausklammernden, Überwachungsaufgaben der staatlichen Organe zur Beaufsichtigung der bf. Gesellschaften mag der Wortlaut des § 16 Z. 3 KStG in der Tat auch die von der bel. Beh. gewählte Auslegung zulassen.

2. Eine solche Auslegung würde dem Gesetz jedoch im vorliegenden Fall einen gleichheitswidrigen Inhalt unterstellen.

a) Der VfGH geht davon aus, daß § 16 Z. 3 KStG verfassungsrechtlich unbedenklich ist, soweit er die Überwachungsorgane von Körperschaften anders behandelt als jene, derer sich Personengesellschaften oder Einzelunternehmen bedienen. Liegt bei diesen die Geschäftsführung oder doch wenigstens deren Überwachung regelmäßig in den Händen der Gesellschafter oder des Unternehmers selbst, so daß zur Überwachung der gesamten Geschäftsführung nur ausnahmsweise eigene Organe bestellt werden (vgl. auch das Urteil des Bundesfinanzhofes vom 7. Feber 1968, Bundessteuerblatt II, S. 392), so entspricht die Einrichtung solcher Organe bei Körperschaften der besonderen Struktur der auf eine größere Mitglieder- oder sonstige Interessentenzahl abgestellten Körperschaften. Wie immer also die an Mitglieder solcher Überwachungsorgane zu leistenden Vergütungen betriebswirtschaftlich zu beurteilen sein mögen, handelt der Gesetzgeber jedenfalls nicht unsachlich, wenn er solche Vergütungen bei Körperschaften schlechthin ohne Prüfung der Notwendigkeit und Angemessenheit im Einzelfall für nicht abzugsfähig erklärt, während es bei sonstigen Steuerpflichtigen bei den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften bleibt.

Auf staatliche Überwachungsorgane der in Rede stehenden Art können jedoch diese Überlegungen nicht ausgedehnt werden. Deren Aufgaben haben mit der körperschaftlichen Struktur der beaufsichtigten Unternehmungen nichts zu tun. Wohl nimmt das GirozentraleG auf das bf. Unternehmen, mithin eine Aktiengesellschaft, namentlich Bezug, doch spielt für die Anordnung der Staatsaufsicht die Rechtsform hier ebensowenig eine Rolle wie nach den entsprechenden Bestimmungen des KreditwesenG (§§ 30 ff.; vgl. etwa dessen § 11 Abs. 2).

b) Keine Verfassungsbestimmung verwehrt es nun andererseits dem Gesetzgeber, die Kosten einer angeordneten Staatsaufsicht über Kreditinstitute den betreffenden Unternehmen derart aufzuerlegen, daß diese Ausgaben auch nicht etwa bei der Gewinnermittlung als Abzugsposten berücksichtigt werden können. Der Gleichheitssatz verbietet es indessen, diese Rechtsfolge von dem unter dem Blickwinkel der Staatsaufsicht völlig gleichgültigen Umstand abhängig zu machen,

ob es sich um eine Körperschaft oder um eine Personengesellschaft oder ein Einzelunternehmen handelt. Nach § 4 Abs. 4 EStG sind aber solche Kosten Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlaßt sind; sie können daher als Betriebsausgaben gewinnmindernd abgezogen werden. Würde Körperschaften diese Möglichkeit durch § 16 Z. 3 KStG verwehrt, würden sie also unsachlicher Weise benachteiligt.

Der von der bel. Beh. ins Treffen geführte Umstand, daß die in Rede stehende Überwachung wie in den vom § 16 Z. 3 KStG erfaßten (anderen) Fällen außerbetrieblichen Interessen diene, vermag die Unterscheidung gerade nicht rechtfertigen, weil dieser Zweck der Aufsicht über andere Kreditunternehmen in gleicher Weise zugrunde liegt. Auch das faktische Überwiegen von Körperschaften in diesem Erwerbszweig ändert nichts an der Notwendigkeit, die Gleichartigkeit der von der Staatsaufsicht im Kreditwesen erfaßten Sachverhalte auch bei der Auslegung des § 16 Z. 3 KStG zu berücksichtigen. Selbst wenn diese Bestimmung also auch auf öffentlich-rechtlich bestellte Aufsichtspersonen Anwendung finden sollte, schließt doch eine Orientierung an der Verfassung jede Ausdehnung auf solche Überprüfungen aus, denen andere Steuerpflichtige im gleichen Maße unterworfen sind.

Die angefochtenen Bescheide sind daher wegen Verletzung des Gleichheitssatzes als verfassungswidrig aufzuheben.

8413

UStG 1972; denkmögliche Auslegung der §§ 4 und 11 Abs. 12 (Pauschalierung bei Rechtsanwälten und Vorsteuerabzug)

Erk. v. 10. Oktober 1978, B 157/77

Die Beschwerde wird abgewiesen.

Entscheidungsgründe:

I. Die Bf. üben ihren Beruf als Rechtsanwälte in Form einer Gesellschaft bürgerlichen Rechtes aus. In den Umsatzsteuererklärungen für 1973 und 1974 haben sie zur Abgeltung der zahlreichen kleineren Beträge an durchlaufenden Posten, insbesondere der Gerichtsgebühren und Stempelkosten, gemäß § 4 Abs. 4 UmsatzsteuerG 1972 (UStG) einen Pauschalabzug von 10 v. H. der gesamten vereinnahmten Beträge vorgenommen. Sie gingen dabei so vor, daß sie von den gesamten vereinnahmten Beträgen (durch Multiplikation mit 0,0741) die Umsatz-