

**Gericht**

Verwaltungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

20.11.1996

**Geschäftszahl**

95/15/0202

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Pokorny und die Hofräte Dr. Wetzel, Dr. Steiner, Dr. Mizner und Dr. Zorn als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Hajicek, über die Beschwerde des W in G, vertreten durch Dr. A, Rechtsanwalt in B, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg (Berufungssenat) vom 3. Oktober 1995, 866-2/94, betreffend Einkommensteuer 1990 und 1991, zu Recht erkannt:

**Spruch**

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 4.565 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Begründung**

Der Beschwerdeführer ist zu 10 % an der A-GmbH beteiligt, seine Gattin zu 90 %. Er ist Geschäftsführer der A-GmbH und erhielt für die Tätigkeit bis einschließlich November 1990 ein Gehalt von monatlich brutto 49.100 S. Im Dezember 1990 schloß er mit der A-GmbH eine Vereinbarung, die im wesentlichen folgenden Inhalt aufweist:

"Der Geschäftsführer ... vermindert seinen Lohn auf S 28.600,--. Dafür erhält der Geschäftsführer ... für seine laufende Geschäftsführung den Lohn für 3,5 Jahre (14 Monatsgehälter x 3,5 Jahre = 49 Monate) a S 28.600,-- = S 1.401.400,-- jetzt (im voraus) bezahlt.

Die Zahlung des SV-Dienstnehmeranteiles übernimmt für diesen Zeitraum die Firma ebenfalls.

Für den Fall der Beendigung (z.B. Tod, Kündigung usw.) der Geschäftsführungstätigkeit in diesem Zeitraum verpflichtet sich der Geschäftsführer ... sowie dessen Rechtsnachfolger die erhaltenen Lohnzahlungen anteilmäßig plus eine bankübliche Verzinsung dieses Betrages (das ist Anleihezinsfuß ö-Anleihen verlaublich durch Nationalbank + 1 %) an die Firma zurückzuerstatten."

Die Lohnvorauszahlung erhielt der Beschwerdeführer im Dezember 1990. Die A-GmbH nahm zu ihrer Finanzierung ein Darlehen auf.

Bei Erlassung der Einkommensteuerbescheide 1990 und 1991 ging das Finanzamt davon aus, daß steuerlich nicht der gesamte Betrag der Lohnvorauszahlung im Dezember 1990 zufließe, sondern das Gehalt erst mit Ablauf des jeweiligen Monats, für welches es anfallt, einkommensteuerlich zu erfassen sei. Zudem ging es davon aus, daß die Zinsen und Spesen, die der A-GmbH für das zur Finanzierung der Lohnvorauszahlung aufgenommene Darlehen entstanden sind, beim Beschwerdeführer als verdeckte Gewinnausschüttung (Einkünfte aus Kapitalvermögen) zu erfassen seien. Zur Begründung führte es aus, die Vereinbarung zwischen dem Beschwerdeführer und der A-GmbH, an der er beteiligt sei, halte einem Fremdvergleich nicht stand. Einen Vorschuß in Höhe von 49 Monatsgehältern würde jedenfalls ein solcher Arbeitgeber nicht gewähren, dessen Betrieb überschuldet sei und der zur Finanzierung weitere Fremdmittel aufnehmen müsse.

Der Berufung gegen diese Bescheide gab die belangte Behörde teilweise Folge. Sie schloß sich der Ansicht des Beschwerdeführers an, daß eine verdeckte Gewinnausschüttung nicht vorliege. Die zeitliche Erfassung der strittigen Lohnvorauszahlung nahm sie aber dem erstinstanzlichen Bescheid entsprechend vor, sohin mit 28.600 S (Dezemberbezug) für das Jahr 1990 und mit 666.900 S (das sind 28.600 S x 14) für das Jahr 1991. Zur Begründung führt sie im wesentlichen aus: Es liege ein Vorschuß auf später fällig werdende Arbeitslöhne vor.

Ein fremder Dienstnehmer würde keinesfalls für eine Vorauszahlung des Gehaltes für einen Zeitraum vom dreieinhalb Jahren eine Gehaltsreduktion im Ausmaß von rund 42 % hinnehmen. Die Vorauszahlung des Gehaltes sei nur dadurch erklärbar, daß der Beschwerdeführer im Jahr 1990 letztmalig einen Verlustvortrag (aus dem Jahr 1983) habe verwerten können. Die Vereinbarung finde ihre Erklärung nur in der beabsichtigten Steuervermeidung hinsichtlich der auf das Geschäftsführergehalt für dreieinhalb Jahre entfallenden Einkommensteuer. Es sei völlig unüblich, daß ein Unternehmen, das sich in wirtschaftlichen Schwierigkeiten befinde, Lohnvorauszahlungen für dreieinhalb Jahre leiste. Es liege sohin in Ansehung dieser Vereinbarung ein Mißbrauch iSd § 22 BAO vor. Der Beschwerdeführer habe als Grund für die gewählte Vorgangsweise angeführt, diese solle der Sanierung des Unternehmens dienen; nach Ansicht der belangten Behörde würde aber eine Vorauszahlung für dreieinhalb Jahre, die mit Fremdmitteln finanziert werden müsse, auch dann nicht vorgenommen, wenn die im Zusammenhang mit der Vorauszahlung vereinbarte Gehaltsreduktion den Zinsaufwand für die Finanzierung der Vorauszahlung überstiege. Da der Beschwerdeführer über Sparguthaben von 1.670.000 S verfüge, sei auch sein Vorbringen, er habe die Vorauszahlung benötigt, um die Gelegenheit zum Erwerb eines im Eigentum seiner Schwester stehenden Geschäftslokales nutzen zu können, nicht glaubwürdig. Die Lohnvorauszahlung sei daher anteilig den Lohnzahlungszeiträumen zuzurechnen, für die sie vereinbarungsgemäß geleistet worden sei. Zum selben Ergebnis komme man auch, wenn man keinen Mißbrauch unterstelle. Die Vereinbarung zwischen dem Beschwerdeführer und der A-GmbH sei nämlich auch deshalb nicht anzuerkennen, weil sie einem Fremdvergleich nicht standhalte.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die Beschwerde. Die Lohnvorauszahlung habe dem Parteiwillen des Beschwerdeführers und der A-GmbH entsprochen. Es sei im Dezember 1990 ein Zufluß in das Vermögen des Beschwerdeführers erfolgt. Gemäß § 19 EStG sei daher eine Besteuerung im Jahr 1990 vorzunehmen. Die §§ 21 ff BAO gäben der Finanzverwaltung nicht die Möglichkeit, fiktive Sachverhalte zu besteuern. Die Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen (bzw zwischen einem Gesellschafter und der Gesellschaft) würden nur den Bereich der Beweiswürdigung und Sachverhaltsfeststellung betreffen. Es liege aber eine zivilrechtlich gültige, klare und nach außen ausreichend zum Ausdruck gekommene Vereinbarung vor. Zu Unrecht habe die belangte Behörde Mißbrauch iSd § 22 BAO angenommen. Sie habe nicht dargetan, was an der strittigen Vereinbarung mißbräuchlich oder unangemessen wäre. Es sei keine Steuerpflicht umgangen worden, der Verlustvortrag stelle keine Begünstigungsvorschrift dar. Zudem lägen außersteuerliche Gründe für die gewählte Gestaltung vor; diese beträfen die Sanierung der A-GmbH und den Kapitalbedarf des Beschwerdeführers zum Ankauf eines Geschäftslokales. Die im angefochtenen Bescheid genannten Sparbuchmittel seien zur Sanierung eines Geschäftshauses und zum Wohnungsumbau gewidmet gewesen.

Die belangte Behörde legte die Verwaltungsakten vor und beantragt in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshof ist maßgebendes Kriterium für die in wirtschaftlicher Betrachtungsweise vorzunehmende einkommensteuerrechtliche Abgrenzung des von einem Dienstgeber einem Dienstnehmer gewährten Gehaltsvorschusses als Zahlung von Arbeitslohn oder als Hingabe eines Darlehens der Umstand, ob der Vorschuß zu den seiner Hingabe unmittelbar nachfolgenden Lohnzahlungszeitpunkten zurückzuzahlen ist; ist dies nicht der Fall, kommt dem Vorschuß in Wahrheit der Charakter eines Darlehens zu (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 23. Mai 1996, 93/15/0242, und vom 21. Februar 1996, 92/14/0056). Soll der Vorschuß erst mit weiter in der Zukunft liegenden Lohnansprüchen verrechnet werden, ist er sohin beim Empfänger nicht bereits im Zeitpunkt der tatsächlichen Auszahlung, sondern erst in dem Zeitpunkt einkommensteuerlich zu erfassen, in dem der Anspruch auf den Teil des Arbeitslohnes entsteht (vgl. auch das hg. Erkenntnis vom 10. November 1993, 92/13/0286).

Im gegenständlichen Fall wurde eine Vorauszahlung auf den Entlohnungsanspruch, der erst durch die Arbeitsleistungen der nachfolgenden 49 Monate entsteht, geleistet und deren Rückzahlung für den Fall des Unterbleibens der Arbeitsleistung vereinbart. Solcherart hat die belangte Behörde im Ergebnis zu Recht die einkommensteuerliche Erfassung nach Maßgabe des Entstehens der jeweiligen Entlohnungsansprüche vorgenommen.

Weil sohin die strittige Gestaltung bei richtiger rechtlicher Beurteilung ohnedies zu jenem steuerlichen Ergebnis führt, welches dem angefochtenen Bescheid zugrundeliegt, stellt sie jedenfalls keinen Mißbrauch iSd § 22 BAO dar; zu Unrecht hat die belangte Behörde daher ihren Bescheid auf § 22 BAO gestützt.

Die belangte Behörde hat in ihrer Alternativbegründung ausgeführt, die Vorauszahlung sei mangels Fremdüblichkeit nicht anzuerkennen. Vereinbarungen zwischen einer Körperschaft und den Anteilsinhabern müssen für ihre steuerliche Anerkennung jenen Anforderungen entsprechen, die für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen gefordert werden (vgl. das hg. Erkenntnis vom 21. März 1996, 95/15/0092). Zu Recht verweist der Beschwerdeführer darauf, daß diese Anforderungen die von der Behörde anzustellende Beweiswürdigung betreffen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 10. Juli 1996, 95/15/0181, 0182 und 0183), sodaß die Alternativbegründung den angefochtenen Bescheid nicht zu stützen vermag, weil die belangte Behörde die Tatsache der Vorauszahlung und des Abschlusses der ihr zugrundeliegenden Vereinbarung nicht in Zweifel gezogen hat.

Die Beschwerde ist allerdings auch dann abzuweisen, wenn die belangte Behörde mit einer unrichtigen Begründung zu dem der Rechtslage entsprechenden Ergebnis gelangt ist (vgl. die bei Dolp, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit<sup>3</sup>, 603f zitierte hg. Rechtsprechung). Aus dem Obenstehenden ergibt sich, daß die verteilte steuerliche Erfassung dem Gesetz entspricht. Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der VO BGBl. 416/1994.