



Sind Kosten, die als abnormaler oder freiwilliger Vorteil gewertet werden, absetzbar?

Ein Beitrag von Rainer PALM, Rechtsanwalt
Stand : Juni 2005

Was ist überhaupt ein abnormaler oder freiwilliger Vorteil?

Der vorliegende Text wird hierzu Antworten geben und ist allgemein der Problematik der Absetzbarkeit gewisser Ausgaben gewidmet.

Das Finanzministerium verwirft oftmals Ausgaben, weil sie nicht belegt sind oder weil laut Steueramt z.B. die Wirklichkeit der Ausgaben nicht belegt sei.

Ein besonderer Fall, in dem die Steuerbehörde Ausgaben nicht annimmt, ist der abnormale oder freiwillige Vorteil, den ein Unternehmen einem anderen Unternehmen oder einer Privatperson zuerkennen würde. Diese Ausgaben, die zu einem Vorteil führen, können nicht abgesetzt werden, zumindest im Prinzip (Art. 49 Einkommensteuergesetzbuch – EStGB).

Der abnormale oder freiwillige Vorteil ist eine Leistung (z.B. Dienstleistung, Warenlieferung oder auch einfach die Stundung einer Schuld), die ein Unternehmen einer Privatperson oder einem anderen Unternehmen zukommen lässt, ohne dass dieser Leistung eine dementsprechende Entlohnung oder Gegenleistung gegenübersteht und ohne, dass diese Leistung den üblichen Gepflogenheiten im Sektor entsprechen würde (z.B. Einkaufsrabatte sind nicht davon betroffen). Man spricht in gewissen Fällen auch von Vergünstigungen oder sogar „Spenden“.

Im Prinzip darf eine Gesellschaft ihre finanziellen Möglichkeiten nur zum Gesellschaftszweck nutzen, so wie dies in den Statuten festgeschrieben ist. Dennoch kann im Falle das Kosten aus diesem Grunde vom Finanzamt verworfen würden angefochten werden, da eine solche Bedingung nicht im Art. 49 EStGB vorgesehen ist. Ein allgemeines Rechtsprinzip verbietet es, dem Gesetz eine Bestimmung zuzufügen, die so nicht im Text vorgesehen ist. In diesem Punkt gibt es also noch Diskussionsstoff.

Aus steuerlicher Sicht muss eine Ausgabe gewissen Regeln entsprechen, damit sie in der Steuererklärung geltend gemacht werden kann.

Um absetzbar zu sein, müssen die Ausgaben folgenden Kriterien gerecht werden, die im Art. 49 EStGB definiert sind :

- die Kosten müssen einen beruflichen Charakter haben;
- sie müssen des weiteren während des zu steuernden Zeitraumes getätigt oder getragen worden sein;
- sie müssen getätigt oder getragen worden sein, um steuerbares Einkommen zu erwerben oder zu beizubehalten;
- der Steuerpflichtige muss den Beweis der Wirklichkeit und des beruflichen Charakters der Ausgaben erbringen.

Die Kosten können somit verworfen werden, wenn sie keinen Bezug zur beruflichen Tätigkeit aufweisen. Jede Aktivität hat ihre besonderen Eigenheiten. Die Ausgaben müssen notwendiger Weise ihre Ursache in diesen Eigenheiten finden. Dies bedeutet, dass die Ausgaben ursächlich mit der beruflichen Aktivität verbunden sein müssen.

Die Steuerverwaltung darf aber nicht die Nützlichkeit von Ausgaben in Frage stellen und somit auch nicht verlangen, dass die verauslagten Kosten unbedingt notwendig für den Betrieb sind, um absetzbar zu sein. Ein ursächlicher Zusammenhang reicht dazu schon aus.

Die Frage stellt sich somit, ob abnormale oder freiwillige Vorteile Kosten darstellen, die absetzbar sind. Zwar sind diese Ausgaben meist im Rahmen der beruflichen Aktivität getätigt worden, aber oft fehlt der Zweck, das steuerbare Einkommen zu erhalten oder zu erwerben.

Einige Beispiele :

Ein Unternehmen hat eine Zweigstelle in einem anderen Landesteil oder einem anderen EU-Land. Die Filiale läuft am Anfang sehr schlecht und das Mutterunternehmen leistet eine ganze Reihe von Lieferungen oder Dienstleistungen, die nicht in Rechnung gestellt werden.

Hierzu gehören z.B. : Zurverfügungstellung von Werbematerial, Übersetzungsleistungen, Lohnbuchhaltung, Entwicklungs- und Ausbildungsmaßnahmen, zinslose Darlehen, Zurverfügungstellung von Personal usw.

Alle diese Leistungen sind getätigt worden, um die wirtschaftliche Kraft des Tochterunternehmens zu stärken, jedoch nicht, um das Mutterunternehmen an sich (zumindest direkt) voranzubringen.

Sind diese Kosten absetzbar oder gelten sie als abnormaler oder freiwilliger Vorteil?

Ein anderes typisches Beispiel in diesem Bereich sind die Entlohnung von Managern, die Leistungen für ein Unternehmen erbringen (auch Managementfees genannt).

Oft sind die Leistungen der Manager nicht genau definiert und das Unternehmen, dass diese Leistungen entlohnt hat schafft es nicht, die zwingende Verbindung mit der eigenen Tätigkeit zu beweisen. Die Folge ist, dass diese Zahlungen an die Manager nicht absetzbar sind.

So auch in einem höchst interessanten Fall, den der Appellationshof GENT zu entscheiden hatte (Gent, 15. April 2004, T.F.R. 2005, S. 220 ff).

In dieser Rechtsache ging es darum zu wissen, ob die Entlohnung einer Person, die bei einer Umstrukturierung des Unternehmens oder Teile des Unternehmens geholfen hatte, absetzbar sind oder nicht.

Bei der Überprüfung der Ausgaben stellte das Finanzamt fest :

- dass Herr X. bei der Mehrwertsteuerverwaltung lediglich als Hersteller von Sportartikel bekannt war;
- dass er der Ehemann der Verwalterin der Gesellschaft ist, die die Kosten absetzen will;
- dass die Managementfees pauschal auf 500.000 BF festgelegt wurden, ohne weitere Angaben und Aufschlüsselung.

Vor dem Appellationshof berief sich das Unternehmen auf die Absetzbarkeit der Kosten, nicht nur im Hinblick auf Artikel 49 EStGB, sondern ebenfalls unter Hinweis auf Art. 26 EStGB.

Artikel 26 Einkommensteuergesetzbuch : Der Rettungsanker?

Artikel 26 EStGB besagt, dass wenn ein Unternehmen in Belgien einen anormalen und freiwilligen Vorteil gewährt, dieser dem eigenen Gewinn hinzugefügt wird. Dies bedeutet also, dass diese Ausgaben nicht abgesetzt werden können.

Dies ist aber nur die halbe Wahrheit, insofern, dass der Artikel 26 noch einen zweiten Halbsatz im ersten Absatz enthält.

Dieser zweite Teil sieht eine Ausnahme bezüglich der Gewinnerhöhung vor und zwar immer dann, wenn der gewährte Vorteil an anderer Stelle zur Festlegung von steuerbarem Einkommen herangezogen wird. Dies gilt uneingeschränkt wenn belgische Steuerpflichtige den Vorteil erhalten. Bei ausländischen Nutznießern des Vorteils sind wiederum Ausnahmen vorgesehen.

Wenn also ein abnormaler oder freiwilliger Vorteil gewährt wird, der einem anderen Steuerpflichtigen zugute kommt und dieser den Vorteil versteuert, so bleiben diese Kosten für das Unternehmen, das den Vorteil gewährt, absetzbar.

Dieser Mechanismus ist aber nur dann von Vorteil, wenn die Regeln aus Art. 49 EStGB nicht beachtet werden müssen, wenn also Art. 26 Vorrang vor Art. 49 hat.

Entscheidung des Appellationshofes Gent

Zu eben genau diesem Rechtsproblem und noch einigen weitern musste der Appellationshof Gent in seinem Entscheid vom 15. April 2004 Stellung beziehen.

- Zur Rechnungsstellung

Als erstes muss festgehalten werden, dass der Appellationshof in seinem Entscheid die pauschale Berechnung der Leistung anerkannt hat. Es ist also nicht notwendig, die Leistung nach Stunden oder Leistungsarten aufzugliedern.

In diesem Zusammenhang muss aber darauf hingewiesen werden, dass eine Aufgliederung der Rechnung dem Steuerpflichtigen hilft, der Beweislast nachzukommen die auf ihm liegt bezüglich der Wirklichkeit und des beruflichen Charakters der in Rechnung gestellten Leistungen für die die pauschale Entlohnung gezahlt wurde.

An sich sieht das Gesetz keinerlei Formvorschriften für die Erbringung dieses Beweises vor. Allgemein wird davon ausgegangen, dass die Vorlage einer Rechnung ausreichend ist. Wenn diese Rechnung aber sehr kurz ausfällt und selbst keinerlei Elemente enthält, aus denen die Leistungen zu ersehen sind, die in Rechnung gestellt werden, so kann sie nicht als beweiskräftig erachtet werden.

Auch der Hinweis darauf, dass sie nie bestritten wurde, kann nicht als Beweis dienen, dass die der Rechnung zu Grunde liegende Vereinbarungen und Leistungen echt sind.

In diesem Falle hilft es, wenn die Leistungen, die in Rechnung gestellt wurden, in einer schriftlichen Vereinbarung festgehalten und genau beschrieben werden. Durch eine genaue Aufgabenbeschreibung kann verhindert werden, dass die Steuerverwaltung später die Rechnung nicht anerkennt. Auch muss die Vereinbarung vor der Rechnungsstellung abgefasst worden sein und muss in jedem Falle auf Nachfrage vorgelegt werden können.

- Zum Vorrang des Art. 26 vor Art. 49 EStGB

Der Appellationshof Gent gibt dem Art. 26 eindeutig Vorrang vor Art. 49 EStGB. Er erkennt somit die Wechselbeziehung zwischen diesen beiden gesetzlichen Bestimmungen an.

Der Hintergrund dieser Regelung ist die Vermeidung einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung : einerseits muss der Begünstigte Steuern auf den Vorteil zahlen, da die ihm zugestanden Summen oder der Gegenwert der erhaltenen Leistungen ein Betriebseinkommen darstellt.

Andererseits darf das Unternehmen, das den Vorteil gewährt, die Kosten für diesen Vorteil nicht zu seinen Unkosten hinzuzählen und zahlt somit Steuern auf den zugestanden Vorteil.

Art. 26 EStGB verhindert genau diese Doppelbesteuerung.

Der Appellationshof hat in seinem Entscheid zwar anerkannt, dass es sich bei der Zahlung der Rechnungssumme nicht um eine Ausgabe handelt, die nach Art. 49 EStGB abgesetzt werden kann, doch auf Grund der Besteuerung dieses gewährten Vorteils zu Lasten des Nutznießers, muss der Betrag beim Vorteilsgewährenden in Abzug gebracht werden.

Wenn also Kosten verworfen werden, die für einen anderen Steuerpflichtigen einen Vorteil darstellen, nicht durch beweiskräftige Rechnungen bewiesen werden können, so stellt Art. 26 EStGB eine gute Lösungsmöglichkeit dar, um die Absetzbarkeit dennoch durchzusetzen. Hierzu genügt es, dass nachgewiesen wird, dass der begünstigte Steuerpflichtige den so gewährten Vorteil versteuert hat.

Dennoch bleibt anzuraten sich vorzusehen und die Rechnungen so zu gestalten, dass sie keinerlei Anlass zu Zweifel geben. Damit erspart sich der Steuerpflichtige eine Menge Arbeit mit der Steuerbehörde und mit den Gerichten.