

TE Vwgh Erkenntnis 2011/4/28 2007/15/0031

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 28.04.2011

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §281;

EStG 1988 §22 Z2;

EStG 1988 §23 Z2;

KStG 1988 §8 Abs2;

KStG 1988 §8;

VwRallg;

1. BAO § 281 heute

2. BAO § 281 gültig ab 20.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022

3. BAO § 281 gültig von 01.07.2018 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018

4. BAO § 281 gültig von 01.01.2014 bis 30.06.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013

5. BAO § 281 gültig von 01.01.2003 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2002

6. BAO § 281 gültig von 01.01.1962 bis 31.12.2002

1. EStG 1988 § 22 heute

2. EStG 1988 § 22 gültig ab 22.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023

3. EStG 1988 § 22 gültig von 01.09.2022 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022

4. EStG 1988 § 22 gültig von 20.07.2022 bis 31.08.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022

5. EStG 1988 § 22 gültig von 30.10.2019 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019

6. EStG 1988 § 22 gültig von 01.01.2018 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2017

7. EStG 1988 § 22 gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016

8. EStG 1988 § 22 gültig von 01.05.1996 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996

9. EStG 1988 § 22 gültig von 01.01.1993 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 99/1992

10. EStG 1988 § 22 gültig von 30.07.1988 bis 31.12.1992

1. EStG 1988 § 23 heute

2. EStG 1988 § 23 gültig ab 01.01.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006

3. EStG 1988 § 23 gültig von 30.07.1988 bis 31.12.2006

1. KStG 1988 § 8 heute

2. KStG 1988 § 8 gültig ab 30.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2026
3. KStG 1988 § 8 gültig von 31.12.2021 bis 29.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 227/2021
4. KStG 1988 § 8 gültig von 01.01.2017 bis 30.12.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/2017
5. KStG 1988 § 8 gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
6. KStG 1988 § 8 gültig von 01.01.2016 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
7. KStG 1988 § 8 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015
8. KStG 1988 § 8 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 160/2015
9. KStG 1988 § 8 gültig von 30.12.2014 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
10. KStG 1988 § 8 gültig von 01.03.2014 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
11. KStG 1988 § 8 gültig von 31.12.2009 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 151/2009
12. KStG 1988 § 8 gültig von 24.05.2007 bis 30.12.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
13. KStG 1988 § 8 gültig von 05.06.2004 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
14. KStG 1988 § 8 gültig von 25.11.1994 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 922/1994
15. KStG 1988 § 8 gültig von 01.12.1993 bis 24.11.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
16. KStG 1988 § 8 gültig von 31.12.1991 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 699/1991
17. KStG 1988 § 8 gültig von 30.07.1988 bis 30.12.1991

1. KStG 1988 § 8 heute
2. KStG 1988 § 8 gültig ab 30.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2026
3. KStG 1988 § 8 gültig von 31.12.2021 bis 29.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 227/2021
4. KStG 1988 § 8 gültig von 01.01.2017 bis 30.12.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/2017
5. KStG 1988 § 8 gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
6. KStG 1988 § 8 gültig von 01.01.2016 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
7. KStG 1988 § 8 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015
8. KStG 1988 § 8 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 160/2015
9. KStG 1988 § 8 gültig von 30.12.2014 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
10. KStG 1988 § 8 gültig von 01.03.2014 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
11. KStG 1988 § 8 gültig von 31.12.2009 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 151/2009
12. KStG 1988 § 8 gültig von 24.05.2007 bis 30.12.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
13. KStG 1988 § 8 gültig von 05.06.2004 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
14. KStG 1988 § 8 gültig von 25.11.1994 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 922/1994
15. KStG 1988 § 8 gültig von 01.12.1993 bis 24.11.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
16. KStG 1988 § 8 gültig von 31.12.1991 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 699/1991
17. KStG 1988 § 8 gültig von 30.07.1988 bis 30.12.1991

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden): 2007/15/0105 2007/15/0032

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger und die Hofräte Dr. Zorn, Dr. Büsser, MMag. Maislinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Unger, über die Beschwerden

1.) der M GesmbH in S, vertreten durch Dr. Peter Krömer, Rechtsanwalt in 3100 St. Pölten, Riemerplatz 1, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 12. Dezember 2006, Zl. RV/1761-W/05, miterledigt RV/1762-W/05, betreffend u.a. Körperschaft- und Kapitalertragsteuer 1998 bis 2000 (hg. Zl. 2007/15/0031), und

2.) der M GesmbH und des M, beide in S, beide vertreten durch Dr. Peter Krömer, Rechtsanwalt in 3100 St. Pölten, Riemerplatz 1, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 12. Dezember 2006, RV/1759-W/05, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 1998 bis 2000 (hg. Zl. 2007/15/0032), sowie 2.) der M GesmbH und des M, beide in S, beide vertreten durch Dr. Peter

Krömer, Rechtsanwalt in 3100 St. Pölten, Riemerplatz 1, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 12. Dezember 2006, RV/1759-W/05, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß Paragraph 188, BAO für die Jahre 1998 bis 2000 (hg. Zl. 2007/15/0032), sowie

3.) der M GesmbH in S, vertreten durch Dr. Peter Krömer, Rechtsanwalt in 3100 St. Pölten, Riemerplatz 1, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 20. März 2007, Zl. RV/1760-W/05, betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1998 bis 2002 (hg. Zl. 2007/15/0105), zu Recht erkannt:

Spruch

Der erstgenannte Bescheid wird hinsichtlich seines Abspruches über die Haftung für Kapitalertragsteuer 1998 bis 2000 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat der unter 1. genannten Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.286,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen. Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

Der zweitgenannte Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat den unter 2. genannten Beschwerdeführern Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.286,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen. Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

Die Beschwerde gegen den drittgenannten Bescheid wird als unbegründet abgewiesen.

Die unter 3. genannte Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

An der HE GmbH (Beschwerdeführerin zu allen drei angefochtenen Bescheiden), die u.a. eine Tankstelle betreibt, sind die Ehegatten H und E zu je 50% beteiligt. Im Jahr 1991 hat sich H (Beschwerdeführer zum zweitgenannten Bescheid) mit einer Vermögenseinlage an der HE GmbH (im Folgenden GmbH) als atypisch stiller Gesellschafter beteiligt.

Die Einkünfte der atypisch stillen Gesellschaft wurden für die Streitjahre 1998 bis 2000 zunächst erklärungskonform gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert festgestellt und - im Verhältnis 60% (GmbH) zu 40% (H) - zugeteilt. Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung stellte der Prüfer "Entnahmen" des H (Privatnutzung Pkw und Personalverpflegung) fest, die er - entsprechend den Beteiligungsverhältnissen - zu 60% als verdeckte Ausschüttungen der GmbH und zu 40% als verdeckte Entnahmen beurteilte. Die Einkünfte der atypisch stillen Gesellschaft wurden für die Streitjahre 1998 bis 2000 zunächst erklärungskonform gemäß Paragraph 188, BAO einheitlich und gesondert festgestellt und - im Verhältnis 60% (GmbH) zu 40% (H) - zugeteilt. Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung stellte der Prüfer "Entnahmen" des H (Privatnutzung Pkw und Personalverpflegung) fest, die er - entsprechend den Beteiligungsverhältnissen - zu 60% als verdeckte Ausschüttungen der GmbH und zu 40% als verdeckte Entnahmen beurteilte.

Das Finanzamt schloss sich den Feststellungen des Prüfers an und erließ nach Wiederaufnahme der Verfahren geänderte Feststellungsbescheide 1998 bis 2000. Hinsichtlich der GmbH kam es zu neuen Vorschriftenen an Körperschaftsteuer sowie zur Inanspruchnahme der Haftung für Kapitalertragsteuer der Jahre 1998 bis 2000.

In den gegen die angeführten Feststellungs-, Körperschaftsteuer- und Haftungsbescheide erhobenen Berufungen vertraten die Beschwerdeführer die Ansicht, dass die Geschäftsführerbezüge des H bisher zu Unrecht als solche gemäß § 22 Z 2 zweiter Satz EStG 1988 behandelt worden seien. H erziele von der atypisch stillen Gesellschaft "direkt, ohne Einschaltung der GmbH, die Geschäftsführervergütungen". Wie sich aus der Bescheidfolge leicht ablesen lasse, ermittle zuerst die Mitunternehmerschaft das steuerliche Ergebnis, das sodann auf die beiden Gesellschafter verteilt werde. Die Geschäftsführervergütung des H sei daher als "Gewinnvorweg zu bezeichnen". Nichts anderes könne für die festgestellten Entnahmen gelten. Auch diesbezüglich habe die Betriebsprüfung "gegen den klaren Wortlaut des § 23 Abs. 2 EStG 1988" verstoßen, indem sie die Entnahmen des H anteilig als verdeckte Ausschüttung der GmbH beurteilt habe. In den gegen die angeführten Feststellungs-, Körperschaftsteuer- und Haftungsbescheide erhobenen Berufungen vertraten die Beschwerdeführer die Ansicht, dass die Geschäftsführerbezüge des H bisher zu Unrecht als solche gemäß Paragraph 22, Ziffer 2, zweiter Satz EStG 1988 behandelt worden seien. H erziele von der atypisch stillen Gesellschaft "direkt, ohne Einschaltung der GmbH, die Geschäftsführervergütungen". Wie sich aus der Bescheidfolge

leicht ablesen lasse, ermittle zuerst die Mitunternehmerschaft das steuerliche Ergebnis, das sodann auf die beiden Gesellschafter verteilt werde. Die Geschäftsführervergütung des H sei daher als "Gewinnvorweg zu bezeichnen". Nichts anderes könne für die festgestellten Entnahmen gelten. Auch diesbezüglich habe die Betriebsprüfung "gegen den klaren Wortlaut des Paragraph 23, Absatz 2, EStG 1988" verstoßen, indem sie die Entnahmen des H anteilig als verdeckte Ausschüttung der GmbH beurteilt habe.

Mit dem erstgenannten Bescheid entschied die belangte Behörde über die Berufung der GmbH betreffend Körperschaftsteuer 1998 bis 2000 sowie Haftung für Kapitalertragsteuer. Sie stellte zunächst fest, dass das Vorliegen "verdeckter Entnahmen" dem Grunde und der Höhe nach unstrittig sei. Die daraus von der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführer gezogenen rechtlichen Schlüsse seien jedoch unzutreffend. Reduziere ein Mitunternehmer durch unangemessene Gestaltungen die Einnahmen der Mitunternehmerschaft, werde der an der Mitunternehmerschaft beteiligten GmbH dadurch der bei angemessener Gestaltung zustehende anteilige Gewinn entzogen. Dies müsse durch den Ansatz einer verdeckten Ausschüttung in Höhe der Beteiligungsquote der GmbH ausgeglichen werden. H sei auch Gesellschafter der GmbH. Die GmbH habe H durch die festgestellten Privatnutzungen Vorteile zugewendet, die mit dem Instrument der verdeckten Ausschüttung zu erfassen seien, um solcherart das zutreffende Einkommen der GmbH zu ermitteln. Der dem Gesellschafter als Ausschüttung zuzurechnende Vorteil unterliege der Kapitalertragsteuer. Zutreffend habe das Finanzamt einen Zufluss nach Maßgabe des Anfallens der festgestellten Privatnutzungen angenommen.

Mit dem zweitgenannten Bescheid entschied die belangte Behörde über die Berufung betreffend die Feststellung der Einkünfte der Mitunternehmerschaft. In der Bescheidbegründung wird dem Berufungsvorbringen entgegengehalten, dass die stille Beteiligung an der GmbH und die Anteilsinhaberschaft an der GmbH voneinander verschiedene und demnach rechtlich selbständig zu beurteilende Rechtsinstitute auch dann darstellten, wenn einer der Gesellschafter der GmbH zugleich stiller Gesellschafter sei. Eine besondere Frage bilde die steuerrechtliche Behandlung des Geschäftsführerbezuges in der GmbH, wenn - wie dies gegenständlich der Fall sei - der Gesellschafter-Geschäftsführer zugleich atypisch stiller Gesellschafter sei. Die Geschäftsführung in der stillen Gesellschaft obliege dem Inhaber des Handelsgewerbes, sohin im Beschwerdefall der GmbH, die ihrerseits durch ihren Geschäftsführer H tätig werde. Der stille Gesellschafter sei auch dann, wenn er einkommensteuerrechtlich als atypisch stiller Gesellschafter beurteilt werde, an der Geschäftsführung nicht beteiligt. Der stille Gesellschafter könne zwar vertraglich zur Führung der Geschäfte der stillen Gesellschaft bestimmt werden, allerdings müssten diesbezüglich klare Vereinbarungen vorliegen. Im Beschwerdefall sei in dem zwischen der GmbH und dem stillen Gesellschafter geschlossenen Gesellschaftsvertrag vereinbart, dass die alleinige Geschäftsführung der GmbH obliege. Der für die GmbH tätig werdende H beziehe - da er an der GmbH zu 50% beteiligt sei -

Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit iSd § 22 Z 2 EStG 1988. Die in den Einkommensteuererklärungen des H für die Jahre 1998 bis 2000 vorgenommene Zuordnung der Geschäftsführervergütungen zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit sei daher zu Recht erfolgt. Das nunmehrige Berufungsvorbringen, H erziele von der "bürgerlich-rechtlichen Innengesellschaft beziehungsweise der Mitunternehmerschaft direkt, ohne Einschaltung der GmbH" Geschäftsführervergütungen widerspreche dem Gesellschaftsvertrag, in dessen Punkt 4 ausdrücklich bestimmt werde, dass die Geschäftsführung der GmbH obliege. Daher könne dem Berufungsantrag, die Geschäftsführervergütung des H als Gewinnvorweg zu beurteilen, nicht gefolgt werden. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit iSd Paragraph 22, Ziffer 2, EStG 1988. Die in den Einkommensteuererklärungen des H für die Jahre 1998 bis 2000 vorgenommene Zuordnung der Geschäftsführervergütungen zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit sei daher zu Recht erfolgt. Das nunmehrige Berufungsvorbringen, H erziele von der "bürgerlich-rechtlichen Innengesellschaft beziehungsweise der Mitunternehmerschaft direkt, ohne Einschaltung der GmbH" Geschäftsführervergütungen widerspreche dem Gesellschaftsvertrag, in dessen Punkt 4 ausdrücklich bestimmt werde, dass die Geschäftsführung der GmbH obliege. Daher könne dem Berufungsantrag, die Geschäftsführervergütung des H als Gewinnvorweg zu beurteilen, nicht gefolgt werden.

Mit dem drittgenannten Bescheid wies die belangte Behörde eine von der GmbH erhobene Berufung gegen die erstinstanzliche Vorschreibung von Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und von Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 1998 bis 2002 betreffend die Geschäftsführerbezüge des an der Beschwerdeführerin zu 50% beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers H ab. In der Begründung wird ausgeführt, H sei in den betrieblichen Organismus der Beschwerdeführerin zweifelsfrei und eindeutig eingegliedert. Es lägen somit

Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 vor, die von H bis zum Jahr 2001 auch als solche erklärt worden seien. Erstmals in der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2002 habe H seine Geschäftsführerbezüge als gewerbliche Einkünfte deklariert. Die Auffassungsänderung sei vor dem Hintergrund der bei der GmbH durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und den daran anschließenden Berufungsverfahren zu sehen. Im Folgenden wiederholte die belangte Behörde ihre schon zum erst- und zweitgenannten Bescheid dargelegte Rechtsansicht, wonach der Umstand, dass sich H seit dem Jahr 1991 auch als atypisch stiller Gesellschafter an der GmbH beteiligt habe, nichts an der Einkünftequalifikation seiner Geschäftsführerbezüge ändere (Hinweis auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 1. Juni 2006, 2006/15/0029, und vom 17. Mai 2006, 2001/14/0158). H habe tatsächlich und kontinuierlich über einen längeren Zeitraum hinweg die Aufgaben der Geschäftsführung der GmbH wahrgenommen. Die von H dafür bezogenen Vergütungen in Höhe von jährlich 840.000 S (2002 61.045,18 EUR) seien vom Finanzamt (ebenso wie die Bezüge der E) zu Recht dem Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag unterworfen worden. Mit dem drittgenannten Bescheid wies die belangte Behörde eine von der GmbH erhobene Berufung gegen die erstinstanzliche Vorschreibung von Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und von Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 1998 bis 2002 betreffend die Geschäftsführerbezüge des an der Beschwerdeführerin zu 50% beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers H ab. In der Begründung wird ausgeführt, H sei in den betrieblichen Organismus der Beschwerdeführerin zweifelsfrei und eindeutig eingegliedert. Es lägen somit Einkünfte im Sinne des Paragraph 22, Ziffer 2, EStG 1988 vor, die von H bis zum Jahr 2001 auch als solche erklärt worden seien. Erstmals in der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2002 habe H seine Geschäftsführerbezüge als gewerbliche Einkünfte deklariert. Die Auffassungsänderung sei vor dem Hintergrund der bei der GmbH durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und den daran anschließenden Berufungsverfahren zu sehen. Im Folgenden wiederholte die belangte Behörde ihre schon zum erst- und zweitgenannten Bescheid dargelegte Rechtsansicht, wonach der Umstand, dass sich H seit dem Jahr 1991 auch als atypisch stiller Gesellschafter an der GmbH beteiligt habe, nichts an der Einkünftequalifikation seiner Geschäftsführerbezüge ändere (Hinweis auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 1. Juni 2006, 2006/15/0029, und vom 17. Mai 2006, 2001/14/0158). H habe tatsächlich und kontinuierlich über einen längeren Zeitraum hinweg die Aufgaben der Geschäftsführung der GmbH wahrgenommen. Die von H dafür bezogenen Vergütungen in Höhe von jährlich 840.000 S (2002 61.045,18 EUR) seien vom Finanzamt (ebenso wie die Bezüge der E) zu Recht dem Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag unterworfen worden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die wegen ihres persönlichen und sachlichen Zusammenhanges zur gemeinsamen Entscheidung verbundenen Beschwerden erwogen:

1. Geschäftsführerbezüge

Die Beschwerdeführer wiederholen auch vor dem Verwaltungsgerichtshof ihre Ansicht, dass "eine gesonderte steuerrechtliche Betrachtung der Geschäftsführerbezüge als Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Falle der Geschäftsführerbestellung des atypisch Stillen Gesellschafters in der Gesellschaft m.b.H. als Inhaber des Handelsgewerbes (Unternehmens) nicht möglich" sei. Da die Geschäftsführervergütungen eines atypisch stillen Gesellschafters bei diesem immer Einkünfte aus Gewerbebetrieb darstellten, seien Erhöhungen aus dem Titel der Personalverpflegung und der außerbetrieblichen Kraftfahrzeugnutzung ertragsteuerlich im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnermittlung dem atypisch stillen Gesellschafter zuzurechnen und demnach zur Gänze als Einnahme zu berücksichtigen.

Dieses Vorbringen übersieht, dass die Rechtsordnung der Beschwerdeführerin als GmbH eigene Rechtspersönlichkeit zubilligt. Aus der Rechtspersönlichkeit der Kapitalgesellschaft leitet sich für das Steuerrecht das Trennungsprinzip ab, das auch steuerlich wirksame Leistungsbeziehungen zwischen dem Gesellschafter und der Kapitalgesellschaft ermöglicht (vgl. das hg. Erkenntnis vom 10. Mai 2001, 2001/15/0061, sowie mit weiteren Nachweisen Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, KStG 1988, § 8 Tz. 108). Dieses Vorbringen übersieht, dass die Rechtsordnung der Beschwerdeführerin als GmbH eigene Rechtspersönlichkeit zubilligt. Aus der Rechtspersönlichkeit der Kapitalgesellschaft leitet sich für das Steuerrecht das Trennungsprinzip ab, das auch steuerlich wirksame Leistungsbeziehungen zwischen dem Gesellschafter und der Kapitalgesellschaft ermöglicht vergleiche , das hg. Erkenntnis vom 10. Mai 2001, 2001/15/0061, sowie mit weiteren Nachweisen Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, KStG 1988, Paragraph 8, Tz. 108).

Im Beschwerdefall hat die belangte Behörde die Sachverhaltsfeststellung getroffen, dass die Geschäftsführung für die

atypisch stille Gesellschaft nicht nur nach dem Gesetz, sondern auch auf Grund einer ausdrücklich zwischen den beschwerdeführenden Parteien getroffenen Vereinbarung (Punkt 4 des Gesellschaftsvertrages) der GmbH obliegt. Die zwischen den Beschwerdeführern getroffene Vereinbarung schließt es aus, von einer unmittelbaren Geschäftsführung des stillen Gesellschafters für die Mitunternehmerschaft auszugehen. Da die GmbH nach dem Gesellschaftsvertrag die Geschäfte der Mitunternehmerschaft zu führen hat, könnte die Bestimmung des § 23 Z 2 EStG 1988 - entgegen der Ansicht der Beschwerdeführer - lediglich in Bezug auf (allfällige) Vergütungen, die die GmbH für ihre Geschäftsführungsdienste erhält, zur Anwendung gelangen (in diesem Sinne auch Neuner, Stille Gesellschaft im Abgabenrecht⁴, Tz. I 16ff). Die von der GmbH ihren Geschäftsführern H und E geleisteten Vergütungen aber sind nach jenen Grundsätzen zu beurteilen, die der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018, entwickelt hat. Auf die Entscheidungsgründe des angeführten Erkenntnisses wird gemäß § 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG verwiesen. Die zur Zahl 2007/15/0105 erhobene Beschwerde bietet keinen Anhaltspunkt dafür, dass der belangten Behörde bei Anwendung des im Erkenntnis des verstärkten Senates dargelegten Beurteilungsmaßstabes ein Fehler unterlaufen wäre und die von H bezogenen Geschäftsführervergütungen zu Unrecht der Bestimmung des § 22 Z 2 zweiter Satz EStG 1988 subsumiert worden wären. Im Beschwerdefall hat die belangte Behörde die Sachverhaltsfeststellung getroffen, dass die Geschäftsführung für die atypisch stille Gesellschaft nicht nur nach dem Gesetz, sondern auch auf Grund einer ausdrücklich zwischen den beschwerdeführenden Parteien getroffenen Vereinbarung (Punkt 4 des Gesellschaftsvertrages) der GmbH obliegt. Die zwischen den Beschwerdeführern getroffene Vereinbarung schließt es aus, von einer unmittelbaren Geschäftsführung des stillen Gesellschafters für die Mitunternehmerschaft auszugehen. Da die GmbH nach dem Gesellschaftsvertrag die Geschäfte der Mitunternehmerschaft zu führen hat, könnte die Bestimmung des Paragraph 23, Ziffer 2, EStG 1988 - entgegen der Ansicht der Beschwerdeführer - lediglich in Bezug auf (allfällige) Vergütungen, die die GmbH für ihre Geschäftsführungsdienste erhält, zur Anwendung gelangen (in diesem Sinne auch Neuner, Stille Gesellschaft im Abgabenrecht⁴, Tz. römisch eins 16ff). Die von der GmbH ihren Geschäftsführern H und E geleisteten Vergütungen aber sind nach jenen Grundsätzen zu beurteilen, die der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018, entwickelt hat. Auf die Entscheidungsgründe des angeführten Erkenntnisses wird gemäß Paragraph 43, Absatz 2, zweiter Satz VwGG verwiesen. Die zur Zahl 2007/15/0105 erhobene Beschwerde bietet keinen Anhaltspunkt dafür, dass der belangten Behörde bei Anwendung des im Erkenntnis des verstärkten Senates dargelegten Beurteilungsmaßstabes ein Fehler unterlaufen wäre und die von H bezogenen Geschäftsführervergütungen zu Unrecht der Bestimmung des Paragraph 22, Ziffer 2, zweiter Satz EStG 1988 subsumiert worden wären.

Soweit die Beschwerdeführerin zum drittgenannten Bescheid einen Verfahrensmangel darin erblickt, dass die belangte Behörde das Verfahren im Hinblick auf die bereits beim Verwaltungsgerichtshof anhängigen Verfahren zu den Zahlen 2007/15/0031 und 2007/15/0032 nicht nach § 281 BAO ausgesetzt habe, genügt es darauf hinzuweisen, dass die Aussetzung im Ermessen der Behörde liegt. Ein Rechtsanspruch der Partei auf Aussetzung der Entscheidung über die Berufung besteht nicht (vgl. die bei Ritz, BAO³, § 281 Tz. 17, angeführte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes). Soweit die Beschwerdeführerin zum drittgenannten Bescheid einen Verfahrensmangel darin erblickt, dass die belangte Behörde das Verfahren im Hinblick auf die bereits beim Verwaltungsgerichtshof anhängigen Verfahren zu den Zahlen 2007/15/0031 und 2007/15/0032 nicht nach Paragraph 281, BAO ausgesetzt habe, genügt es darauf hinzuweisen, dass die Aussetzung im Ermessen der Behörde liegt. Ein Rechtsanspruch der Partei auf Aussetzung der Entscheidung über die Berufung besteht nicht vergleiche , die bei Ritz, BAO³, Paragraph 281, Tz. 17, angeführte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes).

2. Verdeckte Ausschüttungen

Nach § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens einer Körperschaft ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird. Durch diese Bestimmung soll verhindert werden, dass der Gewinn einer Kapitalgesellschaft durch Vorabführungen an den Gesellschafter mit steuerlicher Wirkung geschmälert wird. Dieser Zweck würde - wie die belangte Behörde zu Recht erkannt hat - unterlaufen, wenn "verdeckte Entnahmen" im Rahmen einer GmbH & atypisch Still in voller Höhe gemäß § 23 Z 2 EStG 1988 dem Gesellschafter zugerechnet würden, dem sie zufließen, ohne die durch denselben Vorgang notwendigerweise eintretende Minderung des Vermögens der GmbH zu beachten. Nach Paragraph 8, Absatz 2, KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens einer Körperschaft ohne

Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird. Durch diese Bestimmung soll verhindert werden, dass der Gewinn einer Kapitalgesellschaft durch Vorabführungen an den Gesellschafter mit steuerlicher Wirkung geschmälert wird. Dieser Zweck würde - wie die belangte Behörde zu Recht erkannt hat - unterlaufen, wenn "verdeckte Entnahmen" im Rahmen einer GmbH & atypisch Still in voller Höhe gemäß Paragraph 23, Ziffer 2, EStG 1988 dem Gesellschafter zugerechnet würden, dem sie zufließen, ohne die durch denselben Vorgang notwendigerweise eintretende Minderung des Vermögens der GmbH zu beachten.

Bei einer GmbH & Co KG, bei welcher der Kommanditist auch Gesellschafter der Komplementär-GmbH ist, kann eine verdeckte Ausschüttung darin liegen, dass die GmbH nicht auf den ihr zustehenden Gewinnanteil an der KG besteht und damit dem Kommanditisten Vorteile zuwendet. Die Rechtsfolge einer solchen verdeckten Ausschüttung liegt darin, dass der GmbH der höhere, fremdübliche Gewinnanteil (im Gewinnfeststellungsbescheid) zugewiesen und der Unterschiedsbetrag zu dem ihr tatsächlich zugekommenen Gewinnanteil als Ausschüttung von der GmbH an ihren Gesellschafter behandelt wird (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 23 Tz 35.5. am Ende). Eine derartige verdeckte Ausschüttung setzt sohin die nicht fremdübliche Schmälierung des Gewinnanteiles der GmbH voraus. Für die GmbH & atypisch Still gilt gleiches. Bei einer GmbH & Co KG, bei welcher der Kommanditist auch Gesellschafter der Komplementär-GmbH ist, kann eine verdeckte Ausschüttung darin liegen, dass die GmbH nicht auf den ihr zustehenden Gewinnanteil an der KG besteht und damit dem Kommanditisten Vorteile zuwendet. Die Rechtsfolge einer solchen verdeckten Ausschüttung liegt darin, dass der GmbH der höhere, fremdübliche Gewinnanteil (im Gewinnfeststellungsbescheid) zugewiesen und der Unterschiedsbetrag zu dem ihr tatsächlich zugekommenen Gewinnanteil als Ausschüttung von der GmbH an ihren Gesellschafter behandelt wird (vergleiche , Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, Paragraph 23, Tz 35.5. am Ende). Eine derartige verdeckte Ausschüttung setzt sohin die nicht fremdübliche Schmälierung des Gewinnanteiles der GmbH voraus. Für die GmbH & atypisch Still gilt gleiches.

Im gegenständlichen Fall wurden dem stillen Gesellschafter, der zugleich Gesellschafter-Geschäftsführer der GmbH ist und als solcher auch die Geschäfte der Mitunternehmerschaft führt, Vorteile in Form der Kfz-Nutzung für Privatzwecke und der Personalverpflegung zugewendet. Von einer fremdunüblichen Schmälierung des Gewinnanteiles der GmbH an der Mitunternehmerschaft (und als Folge dessen einer verdeckten Ausschüttung der GmbH) könnte nur dann ausgegangen werden, wenn die vom Prüfer festgestellten "Privatnutzungen" dazu führten, dass damit das Ausmaß einer angemessenen fremdüblichen Entlohnung für die Geschäftsführertätigkeit überschritten wird. Derartige Feststellungen hat die belangte Behörde aber in Verkennung der Rechtslage nicht getroffen.

Den zu den Zahlen 2007/15/0031 und 0032 angefochtenen Bescheiden liegt die Annahme verdeckter Ausschüttungen zu Grunde; sie erweisen sich daher insoweit als rechtswidrig. Der erstgenannte Bescheid war deshalb im Umfang seines Abspruches über die Haftung der beschwerdeführenden GmbH für Kapitalertragsteuer und der zweitgenannte Bescheid zur Gänze wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben. Den zu den Zahlen 2007/15/0031 und 0032 angefochtenen Bescheiden liegt die Annahme verdeckter Ausschüttungen zu Grunde; sie erweisen sich daher insoweit als rechtswidrig. Der erstgenannte Bescheid war deshalb im Umfang seines Abspruches über die Haftung der beschwerdeführenden GmbH für Kapitalertragsteuer und der zweitgenannte Bescheid zur Gänze wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG aufzuheben.

Bei der Körperschaftsteuer handelt es sich um einen vom zweitgenannten Bescheid abgeleiteten Bescheid, der gemäß § 252 Abs. 1 BAO nicht mit der Begründung bekämpft werden kann, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind. Insoweit erweist sich die gegen den erstgenannten Bescheid erhobene Beschwerde als unbegründet. Bei der Körperschaftsteuer handelt es sich um einen vom zweitgenannten Bescheid abgeleiteten Bescheid, der gemäß Paragraph 252, Absatz eins, BAO nicht mit der Begründung bekämpft werden kann, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind. Insoweit erweist sich die gegen den erstgenannten Bescheid erhobene Beschwerde als unbegründet.

Die Beschwerde gegen den drittgenannten Bescheid war aus den unter Punkt 1 angeführten Gründen gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen. Die Beschwerde gegen den drittgenannten Bescheid war aus den unter Punkt 1 angeführten Gründen gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidungen stützen sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008.

Die abgewiesenen Mehrbegehren betreffen die Umsatzsteuer, die in den zugesprochenen Pauschalbeträgen für Schriftsatzaufwand bereits enthalten ist. Die Kostenentscheidungen stützen sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 455 aus 2008,. Die abgewiesenen Mehrbegehren betreffen die Umsatzsteuer, die in den zugesprochenen Pauschalbeträgen für Schriftsatzaufwand bereits enthalten ist.

Wien, am 28. April 2011

Schlagworte

Ermessen VwRallg8

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2011:2007150031.X00

Im RIS seit

27.05.2011

Zuletzt aktualisiert am

27.02.2015

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at