

TE Vwgh Erkenntnis 2000/5/31 95/13/0048

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 31.05.2000

Index

21/03 GesmbH-Recht;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §23;
GewStG §7 Z6;
GmbHG §11;
GmbHG §15;
GmbHG §18;
GmbHG §3;
GmbHG §4;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Fellner, Dr. Hargassner, Mag. Heinzl und Dr. Fuchs als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Fössl, über die Beschwerde des Mag. Alexander Stolzka, Rechtsanwalt in Wien I, Laurenzerberg 2, als Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen der E-GesmbH in W, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 20. Dezember 1994, ZI 6/2 - 2083/94-11, betreffend Gewerbesteuer 1989 und 1990, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Begründung

Anlässlich einer bei der E-GmbH durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung wurde u.a. festgestellt, dass der Geschäftsführer und seit 1. Jänner 1989 alleinige Gesellschafter der E-GmbH, Kurt V, in den Jahren 1989 und 1990 in keinem Dienstverhältnis zum geprüften Unternehmen gestanden sei. Er sei vielmehr Dienstnehmer der B & B GmbH, an dieser nicht beteiligt (die Gesellschaftsanteile stünden zu 80 % im Besitz der Familie V), aber deren Geschäftsführer gewesen. Für die Bereitstellung des Kurt V habe die B & B GmbH von der geprüften Gesellschaft ein wertgesichertes monatliches Honorar und eine monatliche Umsatzbeteiligung einschließlich eines Gewinnzuschlages erhalten. Der

Prüfer vertrat die Ansicht, dass die von der B & B GmbH an Kurt V bezahlten Vergütungen nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt (Tätigkeit des Kurt V im geprüften Unternehmen und daher Gehaltsanspruch gegenüber diesem) gemäß § 7 Z 6 GewStG 1953 hinzuzurechnen seien.

Das Finanzamt erließ für die Jahre 1989 und 1990 entsprechende Gewerbesteuerbescheide. In einer dagegen erhobenen Berufung wurde eingewandt, die B & B GmbH habe verschiedene Aktivitäten. Sie beschäftige sich u.a. mit Betriebsberatungen und Geschäftsführungen bei der E-GmbH und drei weiteren Gesellschaften. Von der Tätigkeit des Kurt V bei der B & B GmbH entfalle deshalb nur etwa 1/4 auf Tätigkeiten für die E-GmbH. Wenn überhaupt, könne nur 1/4 der Bezüge des Kurt V "bei der B & B GmbH" zum Gewerbeertrag der E-GmbH hinzugerechnet werden. Die E-GmbH beantragte die Einvernahme ihres Geschäftsführers Kurt V zum Beweis der angeführten Fakten, insbesondere zum Beweis dafür, dass er im Rahmen seiner Tätigkeit bei der B & B GmbH überwiegend nicht für die E-GmbH tätig sei. Im Übrigen wurde eingewandt, die B & B GmbH sei an der E-GmbH nicht wesentlich beteiligt, die Gehaltszahlungen der B & B GmbH an Kurt V seien keine Gehälter oder sonstige Vergütungen, die von der E-GmbH an eine wesentlich beteiligte Person geleistet werden. Eine Hinzurechnung dieser Bezüge zum Gewerbeertrag der E-GmbH entspreche deshalb nicht dem Gesetz. Außerdem sei die B & B GmbH selbst gewerbesteuerpflichtig. Die Zahlungen der E-GmbH an diese Gesellschaft seien deshalb nicht zum Gewerbeertrag hinzuzurechnen.

In einer Stellungnahme zur Berufung räumte der Prüfer ein, dass die Tätigkeit der B & B GmbH neben der Geschäftsführung für die E-GmbH auch in der Geschäftsführung für drei weitere Gesellschaften bestanden habe. Dies sei jeweils durch die Bereitstellung von Kurt V erfolgt, wobei die Gesellschaften jeweils entsprechende Vergütungen zu leisten gehabt hätten. Die E-GmbH habe im Verhältnis zur Summe der Vergütungen an die B & B GmbH im Jahr 1989 67 % und im Jahr 1990 75 % geleistet. Da angenommen werde, dass sich die Vergütungen für die Tätigkeit des Kurt V an dessen Leistungen orientierten (unter Fremden sei es üblich, nur das zu vergüten, was auch geleistet werde), seien 67 bzw. 75 % der von der B & B GmbH an Kurt V geleisteten Gehaltsaufwendungen für dessen Tätigkeit bei der E-GmbH gewährt worden. Diese Verhältnisrechnung sei zulässig, da über die oben angeführten Vergütungen der vier Gesellschaften an die B & B GmbH hinaus keine weiteren nennenswerten Erträge bei der B & B GmbH zu verzeichnen seien und weil diesen Erlösen lediglich die Gehaltszahlungen an Kurt V gegenüberstünden. Sonstige Aktivitäten der B & B GmbH seien in diesen beiden Jahren aus den Büchern nicht zu erkennen. Es seien somit entsprechende Prozentsätze anstelle der bisher hinzugerechneten Beträge zu berücksichtigen. Diesen Prozentsätzen sei gegenüber dem in der Zeugenaussage des Kurt V angeführten Prozentsatz von jeweils 50 % der Vorrang zu geben, weil Kurt V diesen Prozentsatz nur geschätzt habe und keine schriftlichen (Hilfs-)Aufzeichnungen für seine Ermittlung habe vorlegen können, in der Berufung ein Prozentsatz von 25 % angeführt worden sei und von Kurt V in einer mündlichen Auskunft anlässlich des Prüfungsverfahrens von seiner Tätigkeit für die E-GmbH in einem Umfang von 80 % gesprochen habe. Dieser Prozentsatz nähere sich am ehesten den vom Prüfer nunmehr ermittelten Sätzen. Zur grundsätzlichen Frage der Hinzurechnung von indirekt ausbezahlten Vergütungen an wesentlich Beteiligte negiere die E-GmbH offensichtlich das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17. November 1992, 91/14/0180, wonach Vergütungen an wesentlich Beteiligte Gesellschaftergeschäftsführer einer GmbH auch dann der Hinzurechnung gemäß § 7 Z 6 GewStG unterliegen, wenn die Vergütungen nicht unmittelbar von der GmbH, sondern von einer zwischengeschalteten (weiteren) GmbH auf Grund eines Dienstverschaffungsvertrages bezahlt würden. Eine derartige Zwischenschaltung vermöge nämlich an den wechselseitigen Ansprüchen, die die Bestellung eines Gesellschafters zum Geschäftsführer kennzeichneten, nichts zu ändern.

In einer Äußerung hiezu wandte sich die E-GmbH gegen eine Vergleichbarkeit des dem zitierten Erkenntnis zugrundeliegenden Sachverhaltes mit dem im Beschwerdefall vorliegenden Sachverhalt und brachte zu den Prozentsätzen der Hinzurechnung vor, die Behörde übersehe, dass die von der E-GmbH geleistete Vergütung neben einem Pauschalbetrag von S 360.000,- für 1989 und S 420.000,- für 1990 zum überwiegenden Teil aus einer Erfolgskomponente bestehe. Da der Gehaltsanspruch des Kurt V in der B & B GmbH nicht im Verhältnis dieses Erfolgsanteiles variabel sei, Kurt V also seinen Gehalt in gleicher Höhe auch dann behalte, wenn infolge der Vergütungsvereinbarung nur das Pauschale von S 35.000,- pro Monat geschuldet würde, dürfte zur Ermittlung des Prozentanteils höchstens diese pauschale Vergütung herangezogen werden, weil andernfalls die E-GmbH "für den Misserfolg bei den anderen Geschäftsführungen steuerpflichtig gemacht würden". Es seien daher allenfalls 35,3 % für 1989 und 38,2 % für 1990 des von Kurt V bezogenen Gehaltes hinzuzurechnen.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung insofern teilweise Folge, als die Höhe der

Hinzurechnung auf die der Stellungnahme des Prüfers entsprechenden Prozentsätze herabgesetzt wurde. Dem Grunde nach orientierte sich die belangte Behörde hinsichtlich der Hinzurechnung nach § 7 Z 6 GewStG am oben zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17. November 1992. Hinsichtlich der Höhe der Hinzurechnungen führte die belangte Behörde aus, dass der vom Prüfer ermittelte Prozentsatz von 67 % für das Jahr 1989 und von 75 % für das Jahr 1990 insofern nachvollziehbar sei, da es unter Fremden üblich sei, nur das zu vergüten, was auch geleistet werde. Da die E-GmbH 67 % bzw. 75 % sämtlicher für die Personalbeistellung von Kurt V gezahlten Vergütungen an die B & B GmbH trage, sei auch anzunehmen, dass 67 bzw. 75 % der von der B & B GmbH an Kurt V geleisteten Gehaltsaufwendungen für dessen Tätigkeit bei der E-GmbH gewährt würden, zumal sich diese Prozentsätze auch den Angaben, die Kurt V gegenüber dem Prüfer gemacht habe, nähere.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Vom Beschwerdeführer wird grundsätzlich zu Recht nicht in Abrede gestellt, dass Kurt V für seine (Geschäftsführungs-)Tätigkeit im Betrieb der E-GmbH ein Entgelt erhält, wenngleich das Entgelt für die Geschäftsführung lt. der zwischen dieser Gesellschaft und der B & B GmbH abgeschlossenen Vereinbarung auf Grund der Bereitstellung an die B & B GmbH zu überweisen ist und diese an ihren Dienstnehmer ein bestimmtes Gehalt auszahlt. Soweit sich der Beschwerdeführer hinsichtlich der Hinzurechnung entsprechender Beträge nach § 7 Z 6 GewStG dem Grunde nach in seiner Beschwerde gegen die Vergleichbarkeit des gegenständlichen Sachverhaltes mit dem dem oben zitierten hg Erkenntnis vom 17. November 1992 zugrundeliegenden Sachverhalt ausspricht, ist dieses Vorbringen unberechtigt. Der Umstand, dass Kurt V seit dem 9. Oktober 1985 Geschäftsführer der E-GmbH ist, er aber erst am 4. September 1986 erstmals 25 % und Ende 1988 die restlichen 75 % des Stammkapitals erworben hat, ändert nichts daran, dass Kurt V in den beschwerdegegenständlichen Jahren 1989 und 1990 an der E-GmbH wesentlich beteiligt war. Liegt eine solche Beteiligung vor, ist im Sinn des § 7 Z 6 GewStG zu prüfen, ob dem wesentlich Beteiligten von der E-GmbH (einer Kapitalgesellschaft) Gehälter oder sonstige Vergütungen für eine Tätigkeit im Betrieb gewährt wurden. Nun kann im Beschwerdefall kein Zweifel bestehen, dass das Gehalt des Kurt V - auch wenn es ihm über die B & B GmbH ausgezahlt wurde - zumindest zum Teil für die Geschäftsführungstätigkeit bei der E-GmbH geleistet wurde, weil die zwischen der B & B GmbH und der E-GmbH abgeschlossenen Vereinbarungen an den zwischen der E-GmbH und ihrem Geschäftsführer bestehenden Ansprüchen und Pflichten nichts ändern. Wie der Verwaltungsgerichtshof im zitierten Erkenntnis vom 17. November 1992 zum Ausdruck gebracht hat, bedarf die Bestellung des Geschäftsführers einer GmbH, - völlig losgelöst von einer gegebenenfalls erfolgenden Bereitstellung im Rahmen eines Dienstverschaffungsvertrages - eines Gesellschafterbeschlusses, soweit nicht eine Geschäftsführerbestellung bereits im Gesellschaftsvertrag oder durch Gericht erfolgte. Diese Bestellung ist ein zweiseitiger Rechtsakt, bedarf also der Zustimmung des in Aussicht genommenen Geschäftsführers. Dies erklärt sich schon daraus, dass mit dieser Organstellung bedeutende Pflichten und Haftungen verbunden sind, zu deren Übernahme die Zustimmung des Belasteten erforderlich ist; diese kann auch konkludent erteilt werden, wie z.B. durch positive Abstimmung des Gesellschafter-Geschäftsführers bei der Beschlussfassung über seine eigene Bestellung oder durch die Anmeldung zum Firmenbuch, an der der Geschäftsführer selbst mitzuwirken hat. Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers bedurfte es gegenständlich keiner konkludent vorgenommenen Anwendung des § 23 BAO und "Umdeutung des Gehalts des Kurt V in eine Leistung nach § 7 Z 6 GewStG". Der Umstand, dass gegenständlich eine bereits mehrere Jahre bestehende Vorgangsweise auch nach dem Erwerb von Anteilen durch Kurt V unverändert beibehalten wurde, ändert nichts daran, dass Kurt V als Geschäftsführer der E-GmbH dieser gegenüber einen Entgeltanspruch hatte.

Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers bedarf es zur Auslösung einer Hinzurechnung nach § 7 Z 6 GewStG weder eines "Zusammenhanges" zwischen der Gesellschafterstellung und der Geschäftsführerbestellung, noch ist es notwendig, dass sich der an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligte selbst zum Geschäftsführer bestellt. Dies ergibt sich schon daraus, dass es zur Auslösung der Hinzurechnung keiner Stellung des wesentlich Beteiligten als Geschäftsführer bedarf. Eine Hinzurechnung hat nach § 7 Z 6 GewStG vielmehr immer dann zu erfolgen, wenn Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art von einer in § 7 Z 6 GewStG umschriebenen Gesellschaft an wesentlich Beteiligte für eine Tätigkeit im Betrieb gewährt werden. Über die Art dieser Tätigkeit normiert § 7 Z 6 GewStG keine Regelung. Da die belangte Behörde gegenständlich keinen Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts angenommen hat, erübrigt sich ein Eingehen auf das Beschwerdevorbringen, wonach ein solcher Missbrauch gegenständlich nicht vorliege.

Die Rüge des Beschwerdeführers, der angefochtene Bescheid sei schon deswegen rechtswidrig, weil zur Ermittlung der

Hinzurechnung der Höhe nach für die Geschäftsführungstätigkeit des Kurt V bei der B & B GmbH kein (anteiliges) Entgelt angesetzt worden war, obwohl die Geschäftsführung einer GmbH nach dem zitierten Erkenntnis vom 17. November 1992 im Zweifel entgeltlich ausgeübt wird, ist deswegen unberechtigt, weil vom Prüfer in seiner der E-GmbH nachweislich zur Kenntnis gebrachten Stellungnahme zur Berufung dargetan worden war, dass sich die Tätigkeit der B & B GmbH darin erschöpft habe, entsprechend den abgeschlossenen Vereinbarungen den Geschäftsführer, nämlich jeweils Kurt V, für die E-GmbH und drei weitere Gesellschaften beizustellen. In der Berufung behauptete die E-GmbH, dass die Tätigkeiten des Kurt V nur etwa 1/4 auf Tätigkeiten für die E-GmbH entfalle und stellte hiezu einen Beweisantrag auf Einvernahme des Kurt V. In der Folge äußerte sich Kurt V dahin, dass er zufolge eines Auftrages der Gesellschafter der B & B GmbH, die Erträge der Gesellschaft zu maximieren und seine Arbeitszeit nach dem erzielbaren Honorar einzuteilen, seine Arbeitszeit etwa zu gleichen Teilen für die E-GmbH und die Sporthotel L Betriebs-GmbH aufgewandt habe. Schriftliche Aufzeichnungen über den genauen Einsatz habe er mangels Auftrages hiezu nicht geführt. Dass mit dem Gehalt des Kurt V nicht nur dessen Geschäftstätigkeiten bei den Gesellschaften, für welche er von der B & B GmbH beigestellt worden war, sondern auch dessen Geschäftsführungstätigkeit bei der B & B GmbH abgegolten worden wäre, wurde im Verwaltungsverfahren weder von der E-GmbH noch von Kurt V vorgetragen. Auch in der Beschwerde wird konkret nicht behauptet, dass ein oder welcher Anteil des Gehalts von Kurt V für seine Geschäftsführungstätigkeit bei der B & B GmbH bezahlt worden wäre.

Es trifft zu, dass eine betragsmäßige Verknüpfung des Gehaltsbezugs von Kurt V mit der von der E-GmbH (an die B & B GmbH) geleisteten Vergütung nicht besteht, weil die Leistungen der E-GmbH an diese Gesellschaft größer waren als das Gehalt, welches Kurt V von der Gesellschaft erhielt. Eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides zeigt der Beschwerdeführer mit diesem Vorbringen jedoch ebenfalls nicht auf, weil im Beschwerdefall nicht die von der E-GmbH an die B & B GmbH geleisteten Vergütungen hinzugerechnet wurden, sondern nur Beträge im gleichen prozentmäßigen Ausmaß des Gehalts von Kurt V, in welchem die Gesellschaften, für welche die B & B GmbH den Geschäftsführer beistellte, Vergütungen leisteten.

Da das Beschwerdevorbringen somit nicht geeignet ist, eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen, war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994.

Wien, am 31. Mai 2000

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2000:1995130048.X00

Im RIS seit

27.11.2000

Zuletzt aktualisiert am

07.12.2012

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at