

TE Vwgh Erkenntnis 2014/9/24 2011/13/0092

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 24.09.2014

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §167 Abs2;

BAO §22;

BAO §93 Abs3 lit a;

EStG 1988 §22 Z2;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs und die Hofräte Dr. Nowakowski, MMag.Maislinger und Mag. Novak sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Ebner, über die Beschwerde der P GmbH in W, vertreten durch die Eurax Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft m.b.H. in 1090 Wien, Nußdorferstraße 10-12/4, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 17. Juni 2011, Zl. RV/2057-W/10, betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2006 bis 2008, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die beschwerdeführende Partei hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Im Bericht vom 1. April 2010 über das Ergebnis einer Außenprüfung bei der beschwerdeführenden GmbH wurde festgehalten, die "GF Bezüge" des an der Gesellschaft zu 50 % beteiligten Geschäftsführers seien in den Streitjahren 2006 bis 2008 "nicht

DB/DZ ... unterzogen" worden. Die Höhe dieser Bezüge habe in jedem dieser Streitjahre insgesamt EUR 42.000,-- betragen.

Das Finanzamt erließ daraufhin mit 1. April 2010 datierte Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages dazu, in denen es die genannten Bezüge in die Bemessungsgrundlage einbezog. Zur Begründung wurde auf den Bericht verwiesen.

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung am 29. März 2010 war zum Sachverhalt noch festgehalten worden, eine näher genannte KG habe der Beschwerdeführerin "Honorare für Geschäftsführertätigkeit" in Rechnung gestellt. Persönlich haftender Gesellschafter der KG sei der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin. "Daher" seien "diese Honorare für

Geschäftsführertätigkeit als Leistung von Hr ... für die"

Beschwerdeführerin zu werten und beitragspflichtig.

Die vorgelegten Akten des Finanzamtes enthalten weiters für jedes der Streitjahre Beispiele von Monatsrechnungen der K(E)G, mit denen jeweils unter Angabe des betroffenen Monats ein Pauschalbetrag für "Geschäftsführertätigkeit" in Rechnung gestellt wurde.

In ihrer Berufung gegen die Bescheide vom 1. April 2010 brachte die Beschwerdeführerin vor, ihr Geschäftsführer beziehe "keinerlei Bezug aus der Gesellschaft". Seine "Dienstleistungen"

würden "von der ... KG verrechnet". In der KG "bündle" der

Geschäftsführer der Beschwerdeführerin "all seine Aktivitäten, unter anderem auch die Geschäftsführung" der Beschwerdeführerin. Die KG könne weder Dienstnehmer noch dienstnehmerähnlich sein, weshalb die an sie gezahlten Beträge nicht der Dienstgeberbeitragspflicht unterliegen. Die gegenteilige "Ansicht der Finanzverwaltung" betreffend die "direkte Zurechnung" höchstpersönlicher Tätigkeiten beziehe sich "nur auf Kapitalgesellschaften nicht jedoch auf Personengesellschaften" wie die KG.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Sie stellte fest, der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin sei unbeschränkt haftender Gesellschafter der KG und erbringe "in dieser Eigenschaft im Rahmen der KG Leistungen für die Bw., welche in Form von Honorarnoten der KG an

die Bw. verrechnet werden. Daneben ist Herr ... mit der

Geschäftsführung der KG selbständig betraut." Die in den drei Streitjahren jeweils gleich hohen Beträge seien "für im Rahmen der ... KG durch Herrn ... erbrachte Leistungen der Bw. dieser gegenüber in Rechnung gestellt" worden.

Dieser Sachverhalt ergebe sich aus dem Firmenbuchauszug, den im Finanzamtsakt befindlichen Unterlagen sowie den Berufungsausführungen.

Ihre fallbezogenen rechtlichen Erwägungen begann die belangte Behörde - nach allgemeinen Rechtsausführungen - mit folgendem Absatz:

"Im vorliegenden Fall ist Herr ... als wesentlich an der Bw.

beteiligter Gesellschafter laut Firmenbuchauszug mit der Geschäftsführung der Bw. betraut, was seitens der Bw. auch nicht in Abrede gestellt wird. Gleichzeitig ist der Gesellschafter-Geschäftsführer im Berufungszeitraum im operativen Bereich der Gesellschaft tätig und erbringt in dieser Eigenschaft Leistungen für die Bw., welche - ebenso wie seine Geschäftsführertätigkeit für die Bw. - dieser in Form von Honoraren verrechnet werden."

Daran anschließend legte die belangte Behörde dar, durch seine länger dauernde "Erfüllung der Aufgaben im Zusammenhang mit den von der Gesellschafter-Geschäftsführerin übernommenen Tätigkeiten" sei die Eingliederung des Geschäftsführers in den betrieblichen Organismus der Beschwerdeführerin zweifellos gegeben. Das Vorbringen, er erhalte von der Beschwerdeführerin keine Bezüge und seine "Dienstleistungen" würden von der KG verrechnet, ändere daran nichts.

Der Verwaltungsgerichtshof habe "in seiner bisherigen Rechtsprechung (vgl. etwa VwGH vom 28.5.2009, 2006/15/0360; 25.6.2008, 2008/15/0014) die Frage, wem Vergütungen für Leistungen (wie etwa die Besorgung der Geschäftsführung einer GmbH), die de facto nur von einer natürlichen Person erbracht werden können oder dürfen (höchstpersönliche Leistungen), bei denen die Einkünfte aber von (Kapital-)Gesellschaften erklärt wurde(n), zuzurechnen sind, dahingehend entschieden, dass ein Durchgriff durch die zwischengeschaltete Gesellschaft zulässig sei".

Diese Rechtsprechung sei zwar, wie in der Berufung vorgebracht, "nur in Bezug auf Kapitalgesellschaften ergangen", doch sei "im vorliegenden Fall nicht ersichtlich, warum diese nicht auch im Zusammenhang mit Personengesellschaften Rechtsgültigkeit haben sollte".

Der Rest der Bescheidbegründung lautete im Wesentlichen wie folgt:

"Wie sich aus dem Beschwerdevorbringen ergibt, war Herr ... wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw. und erhielt von der Bw. keinerlei entsprechende Bezüge. Diese wurden vielmehr seitens der ... KG, an welcher Herr ... als persönlich haftender Gesellschafter beteiligt ist, der Bw. für durch den Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw. gegenüber erbrachte Dienstleistungen verrechnet. Eine derartige Vorgehensweise ist jedoch keineswegs fremdüblich und legt vielmehr die Vermutung nahe, dass diese Art der Verrechnung der strittigen Bezüge durch die KG nur gewählt wurde, um eine Subsumtion dieser Beträge als Geschäftsführervergütung unter § 22 Z 2 EStG 1988 zu vermeiden und Abgaben, nämlich den auf diese Beträge entfallenden DB und DZ, zu sparen. Daran vermag auch das Vorbringen der Bw. durch

gegenständliche Vorgangsweise bündle Herr ... all seine

Aktivitäten, nichts ändern, ist doch in jedem Fall die Geschäftsführung einer GmbH gemäß § 15 GmbHG eine nur durch eine natürliche Person auszuführende 'höchstpersönliche' Tätigkeit.

Vielmehr wurde im gegenständlichen Fall seitens des Gesellschafter-Geschäftsführers der Bw. mit der KG eine Vereinbarung dahingehend getroffen, welche der KG die Möglichkeit der Direktverrechnung der seitens des Gesellschafter-Geschäftsführers für die Bw. erbrachten Dienstleistungen mit dieser einräumt. Entsprechend der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ändern aber derartige Vereinbarungen an der Zurechnung der diesbezüglichen Einkünfte an den Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw. nichts. Erfolgt auf Grundlage einer Verfügung eine Zahlung an einen Dritten, schließt dies einen Zufluss im Sinne des § 19 EStG 1988 nicht aus. Die strittigen Beträge waren daher dem Gesellschafter-Geschäftsführer als Vergütungen für seine Geschäftsführertätigkeit bei der Bw. nach § 22 Z 2 EStG 1988 zuzurechnen".

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde, in der im Wesentlichen vorgebracht wird, die belangte Behörde habe die Übertragung der Judikatur zu zwischengeschalteten Kapitalgesellschaften auf eine KG nicht sachlich begründet und insbesondere nicht beachtet, dass einer "Anstellung" des Komplementärs die der Rechtsform der KG immanente Selbstorganschaft entgegenstehe. Von den beiden zitierten Erkenntnissen beziehe sich das vom 28. Mai 2009, 2006/15/0360, auf den Fall des Fehlens einer Rechtsbeziehung zu dem Dritten, während im vorliegenden Fall "eine wirtschaftliche und gesellschaftliche Verbindung" zwischen den drei Beteiligten bestehe. Das Erkenntnis vom 25. Juni 2008, 2008/15/0014, habe die Zwischenschaltung einer GmbH mangels außersteuerlicher Gründe dafür als Umgehungskonstruktion beurteilt. Im vorliegenden Fall habe die "Art der Verrechnung" darauf abgezielt, "dem wirtschaftlichen Engagement der Beschwerdeführerin auf Dauer gesehen die Ertragsfähigkeit zu verschaffen". Darüber hinaus sei "im Betrieb der KG die Verrechnung mit der Beschwerdeführerin nur eine von mehreren Einkunftsquellen". Sie sei "zwar die Haupteinnahmequelle, aber nicht die einzige Einnahmequelle des eigenständigen Betriebes der KG". Die belangte Behörde habe dazu gar nicht Stellung genommen und "vorweg gleich ohne nähere Prüfung Missbrauch unterstellt". Die KG sei rund zwei Jahre vor der Beschwerdeführerin "und damit eindeutig nicht zum Zweck der Umgehung der Einkünfte als Gesellschafter-Geschäftsführer" gegründet worden. Was die "Höchstpersönlichkeit" der Leistung anlange, so seien Judikatur und Schriftum zur Drittanstellung über eine Kapitalgesellschaft "nur begrenzt" auf den Fall einer Personengesellschaft "mit systemimmanenter Selbstorganschaft" anwendbar. Wenn "§ 23 Z 3" EStG 1988 den "Durchgriff auf die Mitunternehmer" anordne, dann setze dies "vorgelagert eine originäre Zurechnung der Einkunftsquelle an der Personengesellschaft voraus".

Der Verwaltungsgerichtshof hat nach Vorlage der Akten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen:

1. Der Beschwerdefall betrifft Fragen, die vor allem im Zusammenhang mit der zweimaligen Änderung einer auf sie bezogenen Verwaltungsmeinung (Rz 104 der Einkommensteuerrichtlinien 2000) in einer Vielzahl von Aufsätzen und einer Monographie behandelt wurden (vgl. zuletzt den Überblick bei Jakom/Laudacher, EStG, 2014, § 2 Rz 41). Im Vordergrund stand dabei die Zwischenschaltung von Kapitalgesellschaften, wobei aber das Erkenntnis vom 28. Mai 2009, 2006/15/0360 (vgl. darauf verweisend auch das einen Ausgangsfall der Erörterungen betreffende Erkenntnis vom 26. Februar 2013, 2009/15/0016), schon zu einem Fall erging, in dem ein Teil der strittigen Aufsichtsratvergütungen auf Grund der vorgelegten schriftlichen Vereinbarungen einer Kommanditgesellschaft zustehen sollte. Auch dem an das Einkommensteuerrecht anknüpfenden Erkenntnis vom 28. März 2012, 2009/08/0010,

ist entnehmbar, dass es bei Vereinbarungen über die Leistungserbringung mit einer Personengesellschaft wie bei Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft zur Zurechnung des vereinbarten Entgelts an die die Leistung unmittelbar erbringende natürliche Person kommen kann.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem ersten zu der Thematik Stellung nehmenden Erkenntnis (vgl. Bodis, Einkünftezurechnung bei zwischengeschalteten Kapitalgesellschaften, 2011, Seite 142) vom 25. Juni 2008, 2008/15/0014, VwSlg 8348/F, die Möglichkeit einer steuerlich wirksamen Drittanstellung des Geschäftsführers einer GmbH bejaht, zugleich aber fallbezogen auch die Beurteilung der gewählten Konstruktion als missbräuchliche Umgehung der Kommunalsteuerpflicht bestätigt. In zwei Fällen fehlender Rechtsbeziehungen zwischen den die Organwalter bestellenden und den sie angeblich zur Verfügung stellenden Gesellschaften (vgl. die schon erwähnten Erkenntnisse vom 28. Mai 2009, 2006/15/0360, und vom 26. Februar 2013, 2009/15/0016) und im besonders gelagerten Fall einem Vereinsvorstand als Entgelt für Leistungen zufließender Mitgliedsbeiträge von Vereinsmitgliedern (vgl. das Erkenntnis vom 2. Februar 2010, 2007/15/0194, VwSlg 8511/F) gelangte der Verwaltungsgerichtshof zu einer von der Annahme eines Missbrauchs im Sinne des § 22 BAO unabhängigen Zurechnung der Entgelte an die jeweils die Leistung erbringenden natürlichen Personen (vgl. daran anknüpfend auch das Erkenntnis vom 15. Dezember 2010, 2008/13/0012, VwSlg 8603/F, das schon erwähnte Erkenntnis vom 28. März 2012, 2009/08/0010, und das Erkenntnis vom 24. Jänner 2013, 2011/16/0156). Zuletzt hat der Verwaltungsgerichtshof in dem Erkenntnis vom 4. September 2014, 2011/15/0149, unter Verweis auf das Erkenntnis vom 25. Juni 2008, 2008/15/0014, VwSlg 8348/F, ausgesprochen, die Drittanstellung eines Geschäftsführers könne steuerlich wirksam sein, wenn sie ernsthaft gewollt sei und dementsprechend durchgeführt werde. Das Erkenntnis betraf einen Fall, in dem schriftliche "Consulting- und Managementverträge" vorlagen und ein umfangreiches Vorbringen zu den wirtschaftlichen Hintergründen im Vorfeld der schließlich entstandenen Konzernstruktur erstattet worden war. Der Verwaltungsgerichtshof pflichtete der belangten Behörde bei, dass Indizien für das Vorliegen einer missbräuchlichen Gestaltung im Sinne des § 22 BAO oder von Scheingeschäften im Sinne des § 23 BAO vorlägen, verwies aber auf die Verpflichtung der belangten Behörde, das Berufungsvorbringen in seiner Gesamtheit zu würdigen, und hob den angefochtenen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften auf.

2. Im vorliegenden Fall stützt sich die angefochtene Entscheidung auf das hg. Erkenntnis vom 28. Mai 2009, 2006/15/0360, in dem die Zurechnung der Vergütungen an die natürliche Person ohne Annahme einer missbräuchlichen Gestaltung bestätigt wurde. Die belangte Behörde hat aber auch auf das Erkenntnis vom 25. Juni 2008, 2008/15/0014, VwSlg 8348/F, verwiesen und die "Vermutung" geäußert, die "Art der Verrechnung" habe nur der Minderung der Abgabepflicht gedient. Dem Gegenargument, der Geschäftsführer "bündle" seine Tätigkeit in der KG, hielt die belangte Behörde nur entgegen, bei der Geschäftsführung einer GmbH handle es sich um eine "höchstpersönliche" Tätigkeit.

In den Rechtsausführungen der belangten Behörde kommen dabei Sachverhaltselemente vor, die sich auf einen anderen Fall zu beziehen scheinen. So ist an einer Stelle von einer "Gesellschafter-Geschäftsführerin" die Rede, es wird ausdrücklich davon ausgegangen, es seien auch Leistungen im operativen Bereich der Gesellschaft erbracht und "ebenso wie" die Geschäftsführertätigkeit verrechnet worden, worauf in den Sachverhaltsfeststellungen und in den vorgelegten Akten nichts hindeutet, und es wird von einer nicht anderweitig festgestellten "Vereinbarung" gesprochen, die der KG eine "Direktverrechnung" mit der Beschwerdeführerin ermöglicht habe.

Besonderes Merkmal des vorliegenden Falles, durch das er sich von dem zuletzt mit dem hg. Erkenntnis vom 4. September 2014, 2011/15/0149, entschiedenen unterscheidet, ist jedoch das Fehlen konkreter Behauptungen über die Vereinbarungen, auf deren Grundlage das Entgelt für die Tätigkeit des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin nicht nur von der KG verrechnet, sondern auch ihr und nicht dem Geschäftsführer selbst geschuldet worden sei. Der wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer der Beschwerdeführerin ist zugleich persönlich haftender Gesellschafter der dem Vorbringen nach zwischengeschalteten KG. Über das Zustandekommen und den Inhalt der Vertragsbeziehungen im behaupteten Dreiecksverhältnis wurden aber keine Urkunden vorgelegt, und das Vorbringen darüber erschöpfte sich im Verwaltungsverfahren in der Behauptung, das Entgelt werde "von der" KG, in der der Geschäftsführer seine sonst nicht weiter umschriebenen Aktivitäten bündle, "verrechnet".

Auch die Beschwerde enthält keine konkreten Behauptungen über die Vertragsbeziehungen oder die wirtschaftlichen Hintergründe. Es wird nur dargelegt, die "Art der Verrechnung" habe darauf abgezielt, "dem wirtschaftlichen Engagement der Beschwerdeführerin auf Dauer gesehen die Ertragsfähigkeit zu verschaffen", und die "Verrechnung

mit der Beschwerdeführerin" sei "zwar die Haupteinnahmequelle, aber nicht die einzige Einnahmequelle" der KG, die schon zwei Jahre vor der Beschwerdeführerin gegründet worden sei.

Im vorliegenden Fall fehlt es somit an einem Vorbringen, dem entnehmbar wäre, dass und inwiefern sich die Einbindung der KG in die Verhältnisse zwischen der Beschwerdeführerin und ihrem Geschäftsführer nicht in der Ausstellung von Rechnungen erschöpfte, sodass die KG nicht nur als "Zahlstelle" diente (vgl. in diesem Zusammenhang etwa Tanzer, ÖStZ 2009/230, Seite 124, 125 und 127). Fehlt es schon an einem solchen Vorbringen, so ist es für die Zurechnung des Entgelts für die Geschäftsführtätigkeit an den Geschäftsführer nicht entscheidend, ob die Annahme einer Umgehungsabsicht schlüssig begründet ist.

Trotz der Mängel in der Begründung des angefochtenen Bescheides, deren Relevanz die Beschwerdeführerin jedoch nicht aufzeigt, war die Beschwerde daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Der Ausspruch über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2008.

Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß § 79 Abs. 11 letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden.

Wien, am 24. September 2014

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2014:2011130092.X00

Im RIS seit

03.07.2018

Zuletzt aktualisiert am

03.07.2018

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at