jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 1998/11/19 98/15/0150

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 19.11.1998

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;
21/01 Handelsrecht;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §115;
BAO §21 Abs1;
BAO §22;
EStG 1988 §23 Z2;
EStG 1988 §25;
HGB §164;
VwRallg;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Pokorny und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zeller, über die Beschwerde der P Gesellschaft m.b.H. & Co KG in K, vertreten durch Dr. Andreas Brandtner, Rechtsanwalt in 6800 Feldkirch, Drevesstraße 6, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg (Berufungssenat) vom 22. Juli 1998, Zl. RV 327/1-V6/95, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für 1990 bis 1992, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung

Mit dem angefochtenen Bescheid wurden gegenüber der beschwerdeführenden KG im Instanzenzug die Einkünfte für die Jahre 1990 bis 1992 einheitlich und gesondert feststellt. In der Bescheidbegründung wird ausgeführt, die volljährigen Gesellschafter der Beschwerdeführerin hätten im Dezember 1980 eine GmbH gegründet, die die Komplementärstellung bei der Beschwerdeführerin einnehmen sollte. Zum 1. Jänner 1981 seien sodann Rita B, Karlheinz B, Gerold B und Peter B - sie alle seien Gesellschafter der Beschwerdeführerin - Dienstnehmer der GmbH geworden und von der GmbH der Beschwerdeführerin "zur Verfügung gestellt" worden. Am 4. Mai 1981 sei die GmbH Komplementärin der Beschwerdeführerin geworden. Im Zeitraum 1990 bis 1992 seien Karlheinz B und Christof B Geschäftsführer der GmbH gewesen. In diesem Zeitraum seien zusätzlich zu diesen beiden handelsrechtlichen

Geschäftsführern vier weitere Kommanditisten der Beschwerdeführerin (Rita B, Gerold B, Peter jun. B und Elisabeth B) Dienstnehmer der GmbH gewesen, hätten aber ihre Arbeitsleistungen für die Beschwerdeführerin erbracht. Für diese vier Kommanditisten habe die GmbH von der Beschwerdeführerin vollen Kostenersatz sowie einen Gewinnzuschlag von 5 % der Kosten (insgesamt jährlich ca. 2,5 Mio. S) erhalten.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung für den Zeitraum 1990 bis 1992 habe das Finanzamt die Ansicht vertreten, für jene Kommanditisten, die nicht zugleich handelsrechtliche Geschäftsführer der Komplementär-GmbH seien, bestehe keine Veranlassung, ihre Arbeitsleistungen nicht unmittelbar der Beschwerdeführerin zu erbringen, sondern durch Zwischenschaltung der GmbH. Die Dienstverträge dieser Kommanditisten mit der GmbH seien ausschließlich zum Zweck der Steuerersparnis geschlossen worden. Es liege ein Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts vor. Das Finanzamt gehe daher davon aus, daß diese vier Kommanditisten ihre Leistungen direkt an die Beschwerdeführerin erbracht haben, sodaß die für diese Leistung gezahlte Entlohnung den Gewinn der Beschwerdeführerin aufgrund der Vorschrift des § 23 Z. 2 EStG 1988 nicht mindern könnte. In der Berufung sei vorgebracht worden, daß die Zwischenschaltung der GmbH den vollen Versicherungsschutz nach dem ASVG für die vier Kommanditisten bewirkt hätte; zudem sei der Eintritt der GmbH als geschäftsführende Gesellschafterin zunächst verhindert gewesen, weshalb die GmbH zur Gestellung von Arbeitskräften verwendet worden sei, damit ihr überhaupt eine Funktion zukomme. Die Gestaltung sei, so das weitere Berufungsvorbringen, auch aus gewerbe- und haftungsrechtlichen Überlegungen gewählt worden.

Nach den Feststellungen der belangten Behörde hätten die Kommanditisten ihre Leistungen im wirtschaftlichen Interesse der Beschwerdeführerin erbracht. Hinsichtlich jener Kommanditisten, die nicht zugleich Geschäftsführer der GmbH seien, müsse im Abschluß der Dienstverträge mit der GmbH - für im Interesse der Beschwerdeführerin zu erbringende Tätigkeiten - ein Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts erblickt werden. Daß bei der GmbH zusätzlich zu den erforderlichen Geschäftsführern (Karlheinz B und Christof B) auch die anderen Kommanditisten der Beschwerdeführerin angestellt worden seien, obwohl diese ausschließlich für die Beschwerdeführerin tätig gewesen seien, sei eine ungewöhnliche Gestaltung. In der Regel werde das für eine operative KG tätige Personal bei dieser und nicht bei der bloß geschäftsführenden GmbH angestellt. Außersteuerliche Gründe für diese Gestaltung habe die Beschwerdeführerin nicht aufzeigen können. Die behaupteten haftungs- und gewerberechtlichen Gründe seien nicht nachvollziehbar. Die Gewerbeberechtigungen der Beschwerdeführerin würden nämlich durch die beiden Geschäftsführer der Komplementär-GmbH, also durch Karlheinz B und Christof B vermittelt, deren Dienstverträge ohnedies nicht in Streit stünden. Daß im Zuge der in späteren Jahren erfolgten Ausgliederung verschiedener Unternehmensbereiche aus dem Betrieb der Beschwerdeführerin und der Übertragung dieser Bereiche auf neu gegründete Tochtergesellschaften die weiteren Kommanditisten zu Geschäftsführern dieser Tochtergesellschaften bestellt worden seien, habe mit den Dienstverträgen dieser Kommanditisten in den Streitjahren nichts zu tun. Mit Haftungsüberlegungen lasse sich die Anstellung bei der GmbH überhaupt nicht begründen. Schließlich überzeuge auch das Argument betreffend den Versicherungsschutz nicht, weil auch Kommanditisten nach dem ASVG versichert sein könnten. Nach Ansicht der belangten Behörde sei die Gestaltung nur zum Zwecke der Steuereinsparung gewählt worden; dafür spreche auch, daß nur die Kommanditisten der Beschwerdeführerin, nicht aber andere Dienstnehmer ihre Dienstleistungen durch Zwischenschaltung der GmbH an die Beschwerdeführerin erbracht hätten. Die für die Kommanditisten geleisteten Kostenersätze könnten daher bei der Gewinnfeststellung der Beschwerdeführerin nicht als Betriebsausgaben anerkannt werden, sondern stellten Vorweggewinne iSd § 23 Z. 2 EStG 1988 dar. Darin liege kein Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben, auch wenn die Vorgangsweise der Beschwerdeführerin in zwei früheren abgabenbehördlichen Prüfungen nicht beanstandet worden sei.

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

Der Verwaltungsgerichtshof hat sich mit einer vergleichbaren Gestaltung im Bereich einer GmbH & Co KG bereits im Erkenntnis vom 7. November 1989, 86/14/0203, auseinandergesetzt. Im jenem Fall waren zwei Kommanditisten für die KG tätig, und zwar jeweils als Beschäftigte der Komplementär-GmbH. Einer dieser Kommanditisten war Geschäftsführer der Komplementär-GmbH, der zweite nicht. Im angefochtenen Bescheid waren die - von der KG der GmbH ersetzten - Gehaltsaufwendungen für diesen zweiten Kommanditisten im Rahmen der Gewinnfeststellung der KG nicht als Betriebsausgabe, sondern als Gewinnanteil iSd § 23 Z. 2 EStG angesehen worden. Dem angefochtenen Bescheid lag die Auffassung zugrunde, daß kein wirtschaftlicher Grund dafür bestanden habe, hinsichtlich dieses Kommanditisten ein Dienstverhältnis zur GmbH zu begründen, wenn er seine Dienstleistungen im Interesse der KG

erbringt. Ein Dienstverhältnis zur KG wäre möglich gewesen und hätte überdies auch die gewünschte Versicherungspflicht nach dem ASVG mit sich gebracht. Da sohin der einzige erkennbar Grund für die gewählte Gestaltung im abgabensparenden Effekt gelegen sei, liege ein Mißbrauch iSd § 22 BAO vor. Der Verwaltungsgerichtshof hat im genannten Erkenntnis sodann ausgesprochen, die wirtschaftlich angemessene Gestaltung für das für die KG tätige Personal - mit Ausnahme des Geschäftsführers der Komplementär-GmbH - bestehe in der Regel in einem unmittelbaren Vertragsverhältnis (Dienstverhältnis) zur KG. Lägen für den ungewöhnlichen Weg der Zwischenschaltung der GmbH keine außersteuerlichen Gründe vor, könne es nicht als rechtswidrig erkannt werden, wenn die (seinerzeitige) belangte Behörde einen Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts iSd § 22 BAO angenommen habe.

Der Verwaltungsgerichtshof sieht sich durch den vorliegenden Fall nicht zu einem Abgehen von seiner Rechtsansicht veranlaßt. Für Kommanditisten, die nicht handelsrechtliche Geschäftsführer der Komplementär-GmbH sind, besteht idR kein wirtschaftlicher Grund dafür, ihre Tätigkeit nicht unmittelbar der KG zu erbringen, sondern eine (Komplementär)GmbH zwischenzuschalten. Eine solche Zwischenschaltung ist als ungewöhnlich einzustufen und, wenn nicht im Einzelfall stichhaltige außersteuerliche Gründe vorgebracht werden können, nur durch abgabenrechtliche Überlegungen erklärbar (vgl. zur Darstellung der hg. Rechtsprechung auch Zorn, Besteuerung der Geschäftsführung, 176 und 189 ff).

Im gegenständlichen Fall vermag die Beschwerde die Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht aufzuzeigen, weil sie keinen triftigen außersteuerlichen Grund für die gewählte Gestaltung vorträgt.

Es ist unbestritten, daß im gegenständlichen Fall die Voraussetzungen für die Gewerbeausübung der Beschwerdeführerin durch die handelsrechtlichen Geschäftsführer der Komplementär-GmbH erbracht worden sind. Ob die nicht zu diesen Geschäftsführern zählenden Kommanditisten der Beschwerdeführerin in späteren Jahren bei anderen Gesellschaften zu Geschäftsführern bestellt worden sind und jenen Gesellschaften die Voraussetzungen für die Gewerbeausübung vermittelt haben, stellt keinen Grund für deren in Rede stehendes Anstellungsverhältnis zur Komplementär-GmbH dar.

Die belangte Behörde hat einem Firmenbuchauszug vom 25. März 1992 entnommen, daß die im Dezember 1980 gegründete GmbH seit 4. Mai 1981 Komplementärin der Beschwerdeführerin sei. In der Beschwerde wird vorgebracht, ein Auszug vom 17. Februar 1987 aus dem seinerzeitigen Handelsregister lasse erkennen, daß die Eintragung der GmbH als persönlich haftende Gesellschafterin erst am 30. September 1983 erfolgt sei. Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes ist es im gegebenen Zusammenhang allerdings nicht von Bedeutung, ob die GmbH schon vor dem Jahr 1983 als Komplementärin der Beschwerdeführerin angesehen werden kann oder nicht.

In dem Umstand, daß das Finanzamt die Zwischenschaltung der GmbH in zwei abgabenbehördlichen Prüfungen für vor den Streitjahren liegende Zeiträume nicht beanstandet hat, liegt entgegen dem Beschwerdevorbringen kein Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben, zumal die Behörde nicht gehindert ist, von einer als unrichtig erkannten Rechtsauffassung abzugehen.

Da bereits der Inhalt der Beschwerde erkennen läßt, daß die von der Beschwerdeführerin behauptete Rechtsverletzung nicht vorliegt, war die Beschwerde gemäß § 35 Abs. 1 VwGG ohne weiteres Verfahren in nichtöffentlicher Sitzung als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 19. November 1998

Schlagworte

Rechtsgrundsätze Treu und Glauben erworbene Rechte VwRallg6/2

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1998:1998150150.X00

Im RIS seit

11.07.2001

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

© 2025 JUSLINE
JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.
www.jusline.at