jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1993/10/19 93/14/0129

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 19.10.1993

Index

21/03 GesmbH-Recht;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
32/04 Steuern vom Umsatz;
53 Wirtschaftsförderung;

Norm

BAO §167 Abs2;
BAO §21;
BAO §22;
BAO §23;
EStG 1972 §2 Abs3;
EStG 1972 §23 Z2;
GmbHG §15;
GmbHGNov 1980 Art4 §1 Abs3;
StruktVG 1969 §13 Abs1;
StruktVG 1969 §13 Abs3;
StruktVG 1969 §4 Abs1;
StruktVG 1969 §6 Abs1;
StruktVG 1969 §6 Abs3;
StruktVG 1969 §7;
UStG 1972 §1 Abs1 Z2 lita;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Hnatek, Dr. Karger, Dr. Baumann und Mag. Heinzl als Richter, im Beisein der Schriftführerin Oberkommissärin Dr. Hutter, über die Beschwerde der T-Gesellschaft m.b.H. & Co. KG in X, vertreten durch Dr. E, Rechtsanwalt in X, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Tirol (Berufungssenat I) vom 24. Mai 1993, Zl. 30.369-3/93, betreffend Umsatzsteuer 1985 und Feststellung von Einkünften für 1986, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird hinsichtlich Umsatzsteuer 1985 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 11.630,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Eine 1975 gegründete GmbH betrieb ein Hotelrestaurant, das sie gepachtet hatte. Gesellschafter der GmbH waren (ab Mitte 1977) A, M, J und R zu gleichen Teilen. Geschäftsführer der GmbH waren M und J. 1979 errichtete die GmbH im gepachteten Hotelgebäude eine Wohnung, nahm diese "Mieterinvestitionen" in ihr Betriebsvermögen auf und machte hinsichtlich dieser von der Möglichkeit des Vorsteuerabzugs Gebrauch. Die GmbH stellte diese Wohnung ihrem Geschäftsführer M als Dienstwohnung zur Entlohnung für seine Geschäftsführertätigkeit zur Verfügung.

Mit Stichtag 1. August 1985 wurde die GmbH nach dem UmwG und unter Inanspruchnahme der Begünstigungen des StruktVG in Verbindung mit Art. IV § 1 GmbHG-Nov 1980 in die beschwerdeführende GmbH & Co KG umgewandelt, wobei die Stelle der Komplementärin eine gleichzeitig von den Gesellschaftern neu errichtete GmbH einnahm und die Stelle der Kommanditisten die Gesellschafter der umgewandelten GmbH mit gleich hohen Kommanditeinlagen. Geschäftsführer der Komplementär-GmbH wurden - wie bei der durch die Umwandlung aufgelösten GmbH - M und J.

Sowohl die Beschwerdeführerin als auch ihre Rechtsvorgängerin (GmbH) haben ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr (Bilanzstichtag 31. Juli).

Einem Betriebsprüfungsbericht folgend beurteilte das Finanzamt den Vorgang der Umwandlung bei Feststellung der Einkünfte als Entnahme der Wohnung aus dem Betriebsvermögen, weil diese vom Kommanditisten M benützt werde, wobei der Entnahmewert mit S 800.000,-- geschätzt wurde.

Umsatzsteuerrechtlich behandelte das Finanzamt den geschilderten Vorgang als steuerpflichtigen Eigenverbrauch und rechnete den erwähnten Wert als Teilwert den Umsätzen hinzu, die dem Normalsteuersatz unterliegen.

Die Beschwerdeführerin erhob Berufung. Hinsichtlich der einkommensteuerrechtlichen Beurteilung beanstandete sie lediglich den Entnahmewert als überhöht und begehrte den Hälftesteuersatz gemäß § 37 Abs 2 Z. 3 EStG 1972. Den umsatzsteuerpflichtigen Eigenverbrauch bestritt sie mit der Begründung, daß die Aufnahme der Betriebswohnung eines Mitunternehmers in das Betriebsvermögen (auch in der Eröffnungsbilanz) einer Personengesellschaft grundsätzlich nicht möglich sei, weshalb die Wohnung aus der Personengesellschaft auch nicht entnommen habe werden können, sodaß sie im Zuge der Umwandlung aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden sei. Für einen solchen Fall fehle es im Gesetz an einem Umsatzsteuertatbestand.

Mit dem vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung nur teilweise Folge. Sie reduzierte auf Grund eigener Schätzung den Entnahmewert auf S 770.000,--, änderte den Bescheid über die Feststellung der Einkünfte entsprechend, gewährte die Begünstigung gemäß § 37 EStG 1972 und senkte die Umsätze sowie die Umsatzsteuerzahllast unter Berücksichtigung des dem niedrigeren Entnahmewert entsprechenden Teilwertes. Die belangte Behörde teilte die Ansicht des Finanzamtes, daß durch die Umwandlung hinsichtlich der Wohnung der Eigenverbrauchstatbestand gemäß § 1 Abs 1 Z. 2 lit. a UStG 1972 verwirklicht sei. Mit Ablauf des 31. Juli 1985 sei das gesamte Vermögen der GmbH und damit auch die in deren Betriebsvermögen befindliche "Betriebswohnung" auf die beschwerdeführende KG übergegangen und die GmbH aufgelöst worden. Die beschwerdeführende KG hätte dann darüber zu befinden gehabt, welche Wirtschaftsgüter durch ihre betriebliche Verwendung weiterhin im Betriebsvermögen verbleiben oder

- umwandlungsbedingt - aus ihrem Betriebsvermögen ausgeschieden seien. Dem Gesellschafter und Geschäftsführer M der seinerzeitigen GmbH sei als Entlohnung für die Geschäftsführertätigkeit die im Betriebsvermögen der GmbH befindliche Dienstwohnung überlassen worden. Mit der Umwandlung der GmbH in die beschwerdeführende KG sei ein Dienstverhältnis mit der KG als Nachfolgeunternehmen nicht mehr vorgelegen. M sei zwar weiterhin als Geschäftsführer tätig gewesen, jedoch nicht für die KG als Rechtsnachfolgerin der GmbH, sondern lediglich für die zum 1. August 1985 neu gegründete Komplementär-GmbH. Die Dienstwohnung sei daher mit 1. August 1985 mangels betrieblicher Verwendung aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden und notwendiges Privatvermögen geworden. Im übrigen wäre die Dienstwohnung im Hinblick auf § 23 Z. 2 zweiter Halbsatz EStG 1972 schon auf Grund der Gesellschafterstellung des M bei der Nachfolge-KG aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden, selbst wenn er dieser gegenüber eine Tätigkeit erbracht hätte.

Die Beschwerdeführerin erachtet sich durch diesen Bescheid (nur) in ihrem Recht darauf verletzt, daß ihr für das Jahr 1985 keine Umsatzsteuer vom Eigenverbrauch an der erwähnten Wohnung vorgeschrieben werde; sie behauptet inhaltliche Rechtswidrigkeit und beantragt deshalb die Aufhebung des angefochtenen Bescheides.

Die belangte Behörde hat die Akten des Verwaltungsverfahrens vorgelegt und in ihrer Gegenschrift die Abweisung der Beschwerde beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die Beschwerdeführerin irrt mit ihrer Ansicht, Art. II § 7 StruktVG sei infolge materieller Derogation anläßlich des Inkrafttretens des UStG 1972 nicht anwendbar. Dies schon deshalb, weil - wie die belangte Behörde in der Gegenschrift zutreffend erkennt - Art. IV § 1 Abs 3 GmbHG-Nov 1980 auch die genannte Vorschrift ausdrücklich für anwendbar erklärt und sich die Steuerbegünstigung der eingangs geschilderten Umwandlung auf die GmbHG-Nov 1980 stützte.

Da die Festsetzung der Umsatzsteuer für das Veranlagungsjahr 1985 strittig ist, hatte die belangte Behörde die Rechtslage dieses Veranlagungsjahres anzuwenden. Damals galt § 6 Z. 9 lit. a UStG 1972 in der Fassung vor der Aufhebung durch das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 13. März 1985, G 138/84 (VfSlg 10.405), mit Ablauf des 28. Februar 1986. Da der Beschwerdefall kein Anlaßfall dieser Gesetzesaufhebung war, mußte die belangte Behörde die alte Rechtslage anwenden, die sich infolge des erwähnten Erkenntnisses des Verfassungsgerichtshofes weiterer verfassungsrechtlicher Überprüfung entzieht. § 6 Z. 9 lit. a UStG 1972 in der Fassung des AbgÄG 1985 - auf den sich der Prüfungsbeschluß des Verfassungsgerichtshofes vom 1. Juli 1993, B 822/92-8, bezieht -, der gemäß dessen Art. II Z. 3 nur auf steuerbare Umsätze anzuwenden ist, die nach dem 28. Februar 1986 ausgeführt werden, ist daher im Beschwerdefall nicht präjudiziell. Ein Antrag des Verwaltungsgerichtshofes gemäß Art. 140 B-VG kam daher nicht in Betracht.

Gemäß § 5 Abs 1 in Verbindung mit § 7 Abs 4 UmwG gingen mit der Eintragung der Umwandlung die Aktiven und Passiven der Kapitalgesellschaft auf die beschwerdeführende KG über. Gemäß Art. II § 6 Abs 3 StruktVG tritt der Nachfolgeunternehmer (das Nachfolgeunternehmen) abgabenrechtlich als Gesamtnachfolger in die Rechtsstellung der umgewandelten Kapitalgesellschaft ein. Gemäß Art. VI § 13 Abs 1 StruktVG gelten Vorgänge im Sinne des Art. I bis IV nicht als steuerbare Umsätze im Sinne des UStG 1972. Gemäß Art. VI § 13 Abs 3 in Verbindung mit Art. II § 4 Abs 1 StruktVG ist auch auf dem Gebiet der Umsatzsteuer das Einkommen und Vermögen des Nachfolgeunternehmens so zu ermitteln, als ob das Vermögen der Kapitalgesellschaft mit Ablauf des Tages bereits übergegangen und die Kapitalgesellschaft gleichzeitig aufgelöst worden wäre, zu dem die der Umwandlung zugrundegelegte Bilanz aufgestellt ist.

Die Wohnung ist daher für die Umsatzsteuer durch Gesamtrechtsnachfolge mit 1. August 1985 auf die beschwerdeführende KG übergegangen.

Der Eigenverbrauchstatbestand des § 1 Abs 1 Z. 2 lit. a UStG 1972 wird durch diese Rechtsnachfolge nicht verwirklicht. Ein Eigenverbrauch nach dieser Gesetzesstelle liegt nämlich nur vor, wenn ein Unternehmer im Inland Gegenstände, die seinem Unternehmen dienen, für Zwecke verwendet oder verwenden läßt, die außerhalb des Unternehmens liegen. Die Rechtsnachfolge allein führt zu keiner unternehmensfremden Verwendung.

Da die beschwerdeführende KG auch umsatzsteuerrechtlich als Gesamtrechtsnachfolger hinsichtlich der Wohnung anzusehen ist und die Wohnung unbestrittenermaßen beim Gesamtrechtsvorgänger, der Unternehmer war, dessen Unternehmen diente, hat die belangte Behörde richtig erkannt, daß die beschwerdeführende KG als Unternehmer die weitere Verwendung des auf sie übergegangenen Gegenstandes innerhalb oder außerhalb des auf sie übergegangenen und ab 1. August 1985 von ihr betriebenen Unternehmens bestimmt.

Daraus folgt, daß der Umstand allein, daß die Wohnung bis zum Ablauf des 31. Juli 1985 von der GmbH ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer als Entlohnung für dessen Geschäftsführertätigkeit zur Verfügung gestellt war (Dienstwohnung) und dieser ab 1. August 1985 Kommanditist der Nachfolge-KG ist, nicht automatisch dazu führt, daß die Wohnung ab diesem Tag zu Zwecken außerhalb des Unternehmens verwendet wird, steht es doch der Nachfolge-KG frei, ab dem Umwandlungszeitpunkt eine Verwendung innerhalb des Unternehmens vorzunehmen.

Eine derartige Verwendung innerhalb des Unternehmens der KG kann bei einer GmbH & Co KG - um eine solche handelt es sich bei der Beschwerdeführerin - dadurch erfolgen, daß die Wohnung der Komplementär-GmbH zur Vergütung deren Geschäftsführertätigkeit zur Verfügung gestellt wird, damit diese durch die Zurverfügungstellung

dieser Wohnung an ihren Gesellschafter diesen entlohnt (vgl. Heidinger, GmbH-Kapitalerhöhung oder Umwandlung, 107). In diesem Fall wird die Wohnung nicht für Zwecke verwendet, die außerhalb des Unternehmens der KG liegen, weil die Vergütung der Geschäftsführertätigkeit gegenüber der Komplementär-GmbH in den Bereich des Unternehmens der KG fällt. Daran würde auch der Umstand nichts ändern, daß der Geschäftsführer der Komplementär-GmbH gleichzeitig Kommanditist der KG ist, vorausgesetzt, daß es sich tatsächlich um eine Vergütung der Geschäftsführungstätigkeit der Komplementär-GmbH durch die KG handelt.

Ob eine derartige Fallkonstellation vorliegt oder ob die KG die Wohnung für Zwecke verwendete oder verwenden ließ, die außerhalb des Unternehmens liegen, etwa zur Gewährung von Vergütungen an den Kommanditisten M, ist Beweisfrage. Nur in ihrem Zusammenhang spielen die von der Judikatur geforderten klaren und eindeutigen vertraglichen Abmachungen (vgl. das Erkenntnis vom 6. Oktober 1992, 88/14/0045, ÖStZB 1993, 210) eine Rolle, wie dies die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu Verträgen zwischen nahen Angehörigen zeigt, nach der den darin angeführten Gesichtspunkten Bedeutung nur für die Beweiswürdigung zukommt (vgl. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 7. Dezember 1988, 88/13/0009, ÖStZB 1989, 173, und vom 16. April 1991, 90/14/0043, ÖStZB 1992, 156).

Die belangte Behörde hat ausdrücklich festgestellt, daß die Vorgänger-GmbH ihrem Geschäftsführer M die Wohnung als Entlohnung für seine Geschäftsführertätigkeit, also als Dienstwohnung, zur Verfügung gestellt hat. Durch die Umwandlung der Kapitalgesellschaft in eine GmbH & Co KG haben sich weder die Beteiligungsverhältnisse geändert noch die Tatsache, daß M die Geschäfte führt und hiefür auch eine Dienstwohnung erhält.

Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend (§ 21 Abs 1 BAO). Gemäß § 164 HGB sind die Kommanditisten von der Führung der Geschäfte ausgeschlossen, sie sind gemäß § 170 HGB zur Vertretung der Gesellschaft nicht ermächtigt. Geschäftsführung und Vertretung der Gesellschaft kommt daher dem Komplementär zu. Ist dieser - wie hier - eine GmbH, so führt er auch diese seine Geschäfte durch seinen Geschäftsführer. Die Tätigkeit des Geschäftsführers der GmbH ist im Zweifel entgeltlich (vgl. Reich-Rohrwig, GmbH-Recht, 106; Erkenntnis vom 20. November 1989, 89/14/0141, ÖStZB 1990, 229). Wird der Kommanditist der GmbH & Co KG als Geschäftsführer der geschäftsführenden Komplementär-GmbH tätig, sind die Gehaltszahlungen der GmbH an den geschäftsführenden Kommanditisten nicht nach § 23 Z. 2 EStG 1972 zu beurteilen (vgl. Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuer Handbuch, Tz 41 zu § 23). Mangels anderer Hinweise - also im Zweifel - ist auf Grund dieser Umstände davon auszugehen, daß die Geschäftsführungstätigkeit eines Kommanditisten, der Geschäftsführer der Komplementär-GmbH einer Kommanditgesellschaft ist, für die GmbH - und zwar entgeltlich - erfolgt, also nicht für die KG, und, daß die KG ihrer Komplementär-GmbH den Aufwand ersetzt, der von dieser im Interesse der Geschäftsführungstätigkeit gemacht wird. Im Zweifel kann nämlich auch nicht davon ausgegangen werden, daß der Komplementär seine Auslagen für die Geschäftsführung in die KG einzulegen beabsichtigt, steht ihm doch für seine Aufwendung in Gesellschaftsangelegenheiten gegenüber der Gesellschaft gemäß §§ 110, 161 Abs 2 HGB ein Ersatzanspruch zu.

Ändern sich daher nach der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine GmbH & Co KG die tatsächlichen Verhältnisse hinsichtlich der Entlohnung jener Person, die die Geschäfte führt, nicht, so liegt es auf der Hand, daß die Leistungen für Entlohnung der geschäftsführenden Person, die bis zur Umwandlung von der Vorgänger-Kapitalgesellschaft an ihren Geschäftsführer erbracht wurden, und die danach durch die Nachfolge-GmbH & Co KG an den Geschäftsführer der Komplementär-GmbH fortgeführt werden, ihrem wahren wirtschaftlichen Gehalt nach als Bezahlung der Schuld der Komplementär-GmbH an ihren Geschäftsführer und damit als Aufwandersatz der KG gegenüber ihrem geschäftsführenden Gesellschafter, der Komplementär-GmbH, zu verstehen sind.

In diese Richtung weisen auch die Ausführungen der Beschwerde (vgl. in dieser Seite 6 unten und Seite 7 oben).

Da ein derartiger Sachverhalt nach den im angefochtenen Bescheid festgestellten Umständen vorlag, hätte die belangte Behörde von Amts wegen Ermittlungen darüber anstellen müssen, ob durch die weitere Zurverfügungstellung der Dienstwohnung an M anderes beabsichtigt war, als nach dem vorliegenden Anschein im Zweifel anzunehmen ist, wollte sie nicht diesem äußeren Anschein folgen.

Dies hat die belangte Behörde unterlassen, weil sie die Rechtslage verkannte, war sie doch der Meinung, daß die Dienstwohnung "allein schon auf Grund der Gesellschafterstellung des M bei der Nachfolge-Kommanditgesellschaft aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden" sei.

Dadurch belastete die belangte Behörde ihren Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit.

An dieser ändert der Umstand nichts, daß die Beschwerdeführerin - wie dem oben geschilderten Beschwerdepunkt zu entnehmen ist - den Bescheid der belangten Behörde hinsichtlich der Feststellung der Einkünfte nicht bekämpft hat. Aus diesem prozeßrechtlichen Verhalten, dessen Motive unbekannt sind, läßt sich nämlich kein verläßlicher Schluß auf den wahren Sachverhalt ziehen.

Deshalb mußte der angefochtene Bescheid gemäß § 42 Abs 2 Z. 1 VwGG im Rahmen des Beschwerdepunktes aufgehoben werden.

Die Entscheidung über Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. Nr. 104/1991.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1993:1993140129.X00

Im RIS seit

26.11.2001

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at