jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1991/1/15 90/14/0208

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 15.01.1991

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
36 Wirtschaftstreuhänder;

Norm

BAO §22 Abs1;
BAO §23 Abs1;
EStG 1972 §2 Abs2 Z4;
EStG 1972 §2 Abs2 Z5;
EStG 1972 §2 Abs3 Z2;
EStG 1972 §2 Abs3 Z4;
EStG 1972 §2 Abs3 Z5;
EStG 1972 §22 Abs1 Z1;
EStG 1972 §25 Abs1 Z1;
EStG 1972 §27 Abs2 Z1;
EStG 1972 §47 Abs3;
WTBO;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Reichel und die Hofräte Dr. Hnatek, Dr. Pokorny, Dr. Karger und Dr. Baumann als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Cerne, über die Beschwerde der Dr. K Wirtschaftstreuhand-GesmbH gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vom 29. Juni 1990, Zl. 102/1-3/Gr-1989, betreffend Kapitalertragsteuer (Haftung und Zahlung) für 1983, 1984 und 1985, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der beschwerdeführenden Partei Aufwendungen in der Höhe von S 10.530,--, binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Das Aufwandersatzmehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Der an der beschwerdeführenden GmbH, einer Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, nicht

wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer, ein Wirtschaftstreuhänder, stand vor der Errichtung der beschwerdeführenden GmbH durch ihn und zwei weitere Gesellschafter, eine davon ist seine Ehegattin, anfangs 1983 im 59. Lebensjahr. Mit der neu errichteten GmbH als Dienstgeber schloß er als Dienstnehmer ab 1. Februar 1983 einen Dienstvertrag und einen Betriebsüberlassungsvertrag, nach dessen Inhalt die GmbH seinen Kundenstock, wie er ihn am 1. Februar 1983 besaß, vollständig und auf eigene Rechnung betreut. Nach dieser Vereinbarung tritt die GmbH allerdings nach außen (den Klienten gegenüber) nicht in Erscheinung, sondern verrechnete ihre Leistungen nur gegenüber dem erwähnten Gesellschafter, der die bei ihm für die Gesellschaft eingegangenen Honorare an die GmbH überweist. Dienstvertrag und Betriebsüberlassungsvertrag wurden auf unbestimmte Zeit eingegangen, eine Kündigung unter Einhaltung einer halbjährigen Frist wurde vorgesehen. Die Urkunden über die zuerst mündlich geschlossenen Verträge wurden erst nach einigen Monaten errichtet.

Laut dem insofern unbestrittenen Beschwerdevorbringen wurde diese Konstruktion aus sozialversicherungsrechtlichen Gründen gewählt, um dem Gesellschafter-Geschäftsführer nach siebeneinhalbjähriger ASVG-Versicherungszeit eine ASVG-Pension zu ermöglichen und ihm trotzdem die Gelegenheit zu wahren, nach Erwerb des Pensionsanspruches und Eintritt des Pensionsfalles den während der siebeneinhalb Jahre auf Rechnung der GmbH betreuten Kundenstock nach Kündigung der beiden Verträge mit der GmbH wieder auf eigene Rechnung in einem Einzelunternehmen nutzen zu können, ohne den Klientenstock 1983 an die GmbH veräußern und ihn seinerzeit wieder zurückerwerben zu müssen.

Die geschilderte Konstruktion wurde, um sicherzugehen, daß ihrer steuerlichen Anerkennung kein Hindernis entgegenstünde, dem zuständigen Sachbearbeiter des Finanzamtes vorgetragen, der erklärte, keine Bedenken zu haben. Auf sein Anraten wurde nach Errichtung der Urkunden und unter deren Vorlage von der beschwerdeführenden GmbH auch um eine schriftliche Stellungnahme des Finanzamtes ersucht, die im Jänner 1984 mit dem Inhalt erteilt wurde, daß in den vorgelegten Verträgen bzw. in der Höhe der gewährten Bezüge KEINE verdeckte Gewinnausschüttung zu erblicken sei. Diese Auskunft stelle keinen rechtsmittelfähigen Bescheid dar und gelte vorbehaltlich einer anderen Rechtsansicht der Oberbehörde. Ein aufsichtsbehördliches Einschreiten durch die Oberbehörde ist den Verwaltungsakten nicht zu entnehmen.

Die GmbH und ihr Gesellschafter-Geschäftsführer verhielten sich im Streitzeitraum der geschilderten Konstruktion entsprechend.

Anläßlich einer abgabenbehördlichen Prüfung über den Streitzeitraum vertrat jedoch der Prüfer die Meinung, es liege hinsichtlich eines Viertels des Arbeitsentgeltes auf Grund des Dienstvertrages eine verdeckte Gewinnausschüttung vor, weil nach außenhin (gegenüber den Klienten) nicht die GmbH auftrete. Insofern werde der Gesellschafter-Geschäftsführer nämlich als Einzelunternehmer tätig.

Das Finanzamt schloß sich dieser Prüfermeinung an und erließ dementsprechend Haftungs- und Zahlungsbescheide hinsichtlich der aus der verdeckten Gewinnausschüttung nicht abgeführten Kapitalertragsteuer.

Mit dem vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung der beschwerdeführenden GmbH im erwähnten Punkt ab. Zwar sei das vereinbarte Gehalt für einen Geschäftsführer dieser Berufserfahrung durchaus angemessen. Da dieser aber nicht alle wesentlichen typischen Tätigkeiten ausübe, weil er in der Eigenschaft eines Wirtschaftstreuhänders nach außen nicht für die GmbH auftrete, würde ihm eine fremde GmbH für die eingeschränkte Tätigkeit nicht eine volles fremdübliches Geschäftsführergehalt zahlen. Die hier maßgebende Tätigkeit werde unbestritten im Rahmen des Einzelunternehmens und nicht im Rahmen des Dienstverhältnisses ausgeübt.

Einen Vorteilsausgleich mit dem von der belangten Behörde als verdeckte Einlage durch Bareinlagen betrachteten Anteil der voll an die GmbH weitergegebenen Honorare (Anteil für Außentätigkeit, Nutzungsüberlassung des Kundenstockes und Nichtabgeltung des Haftungsrisikos, geschätzt mit 8 % der weiterverrechneten Umsätze) lehnte die belangte Behörde ab, weil verschiedene Verträge vorlägen, die nicht ausreichend eng zusammenhingen und die über sie errichteten Urkunden unterschiedliche Daten trügen. Eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben im Hinblick auf die im Jänner 1984 durch das Finanzamt erteilte Auskunft verneinte die belangte Behörde aus verschiedensten Gründen, unter anderem deshalb, weil die Aktennotiz über den Betriebsüberlassungsvertrag nicht eindeutig den Schluß zulasse, daß für die persönlichen Leistungen des Gesellschafter-Geschäftsführers an seine Klienten diesen keine weiteren Honorare mehr verrechnet würden.

Die beschwerdeführende Partei erachtet sich durch diesen Bescheid in ihrem Recht darauf verletzt, nicht zur Haftung für und zur Zahlung von Kapitalertragsteuer für die erwähnten verdeckten Gewinnausschüttungen herangezogen zu werden. Sie behauptet inhaltliche Rechtswidrigkeit, in eventu Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften und beantragt deshalb Bescheidaufhebung.

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

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die belangte Behörde hat gegen die steuerliche Anerkennung des Dienstverhältnisses zwischen der beschwerdeführenden GmbH und dem Gesellschafter-Geschäftsführer keine Bedenken erhoben, die Einkünfte aus diesem Dienstverhältnis also als solche aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 Abs. 1 Z. 1 EStG 1972 gewertet.

Die beschwerdeführende Gesellschaft bringt vor, ihr Gesellschafter-Geschäftsführer habe auf Grund des Dienstvertrages seine gesamte Arbeitskraft, also auch seine im Außenverhältnis ausgeübte Wirtschaftstreuhändertätigkeit ihr, also der GmbH geschuldet und hiefür den keineswegs überhöhten monatlichen Dienstbezug erhalten. Alle aus diesem Dienstverhältnis zu erbringenden Leistungen des Arbeitnehmers seien ausnahmslos dem Arbeitgeber zuzurechnen. Dazu gehöre auch die Betreuung der Klienten. Es sei daher kein Raum für eine selbständige Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers.

Schon mit diesem Einwand ist die beschwerdeführende Partei im Recht.

Weist die Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers alle Merkmale eines Dienstverhältnisses auf, so gelten die daraus erzielten Einkünfte gemäß § 25 Abs. 1 Z. 1 EStG 1972 als solche aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) auch dann, wenn die Verpflichtung, den Weisungen eines anderen zu folgen, auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmungen fehlt. Tätigkeiten allerdings, die im Rahmen einer Werkvertragsbeziehung zwischen dem Gesellschafter-Geschäftsführer und der Gesellschaft dieser geleistet werden, fallen nicht unter diese Bestimmung, weil sie eben nicht nach Art eines Dienstverhältnisses entfaltet werden (vgl. Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch, 2. Aufl., Tz 38 zu § 22, Tz 17 zu § 25). Eine solche Werkvertragsbeziehung zwischen der beschwerdeführenden GmbH und ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer hat die belangte Behörde allerdings nicht festgestellt.

Für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 3 EStG 1972 ist - von der gemäß § 25 Abs. 1 Z. 1 zweiter Satz EStG 1972 unwesentlichen Weisungsgebundenheit abgesehen - entscheidend, daß der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Die belangte Behörde hat nun im angefochtenen Bescheid selbst nicht in Frage gestellt, daß der Gesellschafter-Geschäftsführer für die beschwerdeführende Gesellschaft im Rahmen eines solchen Dienstverhältnisses zu dieser jedenfalls insofern tätig wurde, als er nicht nach außen bei der Kundenstockbetreuung als Wirtschaftstreuhänder auftrat. Dabei schätzte sie die sogenannte Außentätigkeit, die sie der einzelunternehmerischen, freiberuflichen Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers zurechnete, mit einem Viertel der Gesamttätigkeit, behandelte sie doch einen solchen Anteil am Geschäftsführergehalt als verdeckte Gewinnausschüttung.

Besteht zwischen Tätigkeiten, die verschiedenen Einkunftsarten zuzuordnen wären, ein solcher innerer Zusammenhang, daß eine Trennung nicht möglich ist, muß von einer Gesamtbetätigung ausgegangen werden, die nur einer einzigen Einkunftsart unterstellt werden darf. Welche dies ist, bestimmt das Überwiegen der Merkmale der beteiligten Tätigkeiten (Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch, 2. Auflage, Tz 8 bis 10 zu § 22). Zwischen der von der belangten Behörde als solche bezeichnete Außen- und Innentätigkeit eines Wirtschaftstreuhänders besteht ein derartig enger, untrennbarer Zusammenhang. Dieser Zusammenhang und das Überwiegen der Geschäftsführertätigkeit (drei Viertel), verbieten es im Beschwerdefall, die sogenannte Außentätigkeit gesondert zu betrachten und als Tätigkeit für das freiberufliche Einzelunternehmen des Gesellschafter-Geschäftsführers anzusehen. Die Gesamtbetätigung ist daher der nichtselbständigen Arbeit zuzuordnen, weshalb für die Annahme, der Gesellschafter-Geschäftsführer habe einen Viertelanteil seines Geschäftsführergehaltes für Tätigkeiten im Rahmen seines freiberuflichen Einzelunternehmens bezogen, kein Raum ist. Dieses Ergebnis wird noch durch folgende Überlegungen gestützt:

Grundsätzlich umfaßt die Betreuung von Klienten eines Wirtschaftstreuhänders alle Anliegen im Rahmen des erteilten

Auftrages, gleichgültig ob hiezu ein Kontakt zwischen Klient und Wirtschaftstreuhänder oder zwischen diesem und Dritten notwendig ist oder die Tätigkeit vom Wirtschaftstreuhänder für sich allein in der Kanzlei verrichtet werden kann. Wenn es im Betriebsüberlassungsvertrag daher heißt, die Gesellschaft werde den Kundenstock "vollständig und auf eigene Rechnung" betreuen, ohne jedoch nach außen in Erscheinung zu treten, die Honorierung durch die Kunden erfolge für Rechnung der Gesellschaft, so bringt dies mangels entsprechender Einschränkung klar und deutlich zum Ausdruck, daß die GmbH die Betreuung des Kundenstockes ohne Einschränkung auf ihre Rechnung übernimmt. Der Wortlaut des Vertrages bietet daher entgegen der Auffassung der belangten Behörde nicht den geringsten Anhaltspunkt dafür, die Betreuung der Kunden solle etwa nicht vollständig durch die Gesellschaft (auf deren Rechnung und damit auch auf deren Risiko) erfolgen, sondern nur insoweit, als kein Auftreten nach außen erforderlich sei. Auch das Auftreten nach außen ist Betreuung des Kundenstockes, es erfolgt daher ebenfalls auf Rechnung der Gesellschaft, allerdings nicht in deren Namen, sondern gleichsam in indirekter Stellvertretung durch ihren Dienstnehmer, den Gesellschafter-Geschäftsführer. Die belangte Behörde irrte daher mit ihrer Auffassung, die Aktennotiz über den Betriebsüberlassungsvertrag hätte nicht den eindeutigen Schluß zugelassen, daß für die persönliche Leistung des Gesellschafter-Geschäftsführers an seine Klienten, diesen kein weiteres Honorar mehr verrechnet würde. Die belangte Behörde konnte daher auch nicht feststellen, daß der Gesellschafter-Geschäftsführer etwa den Klienten für die sogenannte Außentätigkeit Honorare verrechnet hätte, die er nicht an die Gesellschaft weiterleitete. Dies zeigt, daß der Vertrag zwischen den Kontrahenten seinem Wortlaut entsprechend verstanden und vollzogen wurde. Die belangte Behörde hätte daher davon ausgehen müssen, daß auch die von ihr so genannte Außentätigkeit vom Gesellschafter-Geschäftsführer im Rahmen seines Dienstverhältnisses und somit unter dem ausschließlichen Unternehmerrisiko der beschwerdeführenden Gesellschaft entfaltet wurde.

Im übrigen eignet sich die von der belangten Behörde konstruierte Trennung der Tätigkeit eines Wirtschaftstreuhänders in eine solche, die nach außen in Erscheinung tritt und eine solche, auf die dies nicht zutrifft, nicht als Zuordnungskriterium der Tätigkeit zu verschiedenen Einkunftsarten. Auch die Arbeitsvorgänge, die vorerst nicht nach außen in Erscheinung treten (etwa Akten- oder Literaturstudium, Erstellung von Entwürfen) findet nämlich letzten Endes stets Eingang in Tätigkeiten, die zumindest dem Klienten gegenüber einmal als Ergebnis in Erscheinung treten müssen. Eine Honoraraufspaltung nach diesem von der belangten Behörde gewählten Zuordnungskriterium erscheint daher kaum möglich.

Mit ihrer Feststellung, die hier maßgebende Tätigkeit, worunter die belangte Behörde diejenige verstand, die sie als sogenannte Außentätigkeit herauszulösen versuchte, sei UNBESTRITTEN im Rahmen des Einzelunternehmens erfolgt, nimmt die belangte Behörde anscheinend auf eine Passage im Berufungsergänzungsschriftsatz des Gesellschafter-Geschäftsführers in dessen Steuersache vom 14. November 1988 (Seite 13 unten) Bezug, wo es heißt:

"Überdies ist - um allfälligen Mißverständnissen, wie sie offenbar auch im Schreiben der Finanzlandesdirektion vom 29.9.1988 zugrundeliegen von vornherein zu begegnen - nochmals ausdrücklich festzuhalten, DASS DER VOLLE ERTRAG des von Dr. K im Außenverhältnis als Einzelunternehmer betreuten Klientenstockes der GmbH ZUGUTE KOMMT."

Daraus ergibt sich aber nur, daß der Gesellschafter-Geschäftsführer den Kunden gegenüber im eigenen Namen, also als verdeckter Treuhänder auftritt. Eine Außerstreitstellung, daß die Kundenbetreuung durch ihn nicht im Rahmen seines Dienstverhältnisses zur beschwerdeführenden Gesellschaft erfolge und daher selbständige Arbeit im steuerrechtlichen Sinn sei, läßt sich der betreffenden Passage nicht entnehmen. Dies erhellt schon aus den folgenden Ausführungen im Schriftsatz vom 14. Mai 1990, die sich als Antwort des Gesellschafter-Geschäftsführers und der beschwerdeführenden GmbH auf einen Vorhalt der Behörde bezeichnet, in der es heißt:

"Im BETRIEBSFÜHRUNGSVERTRAG wurde vereinbart, daß die Gesellschaft den Kundenstock von mir auf eigene Rechnung aber in meinem Namen betreut. Diese Beziehungen sind in den Verträgen eindeutig geregelt, und es wird auch tatsächlich so vorgegangen. Es ist daher unverständlich, daß von Ihnen ständig versucht wird, meine Tätigkeit in eine solche für die Gesellschaft und in eine als Einzelunternehmer aufzuspalten.

Dies entspricht nicht der Wirklichkeit. Der Umstand, daß die

Rechtsbeziehungen zwischen mir und der Gesellschaft den Kunden

nicht offenbar sind, ist doch nicht entscheidendÜ Es sieht für

mich so aus, als wollten Sie nun mit dieser gewaltsamen

Konstruktion die Auswirkungen dieser vertraglichen Regelung

verhindern. Nur so wäre auch verständlich, warum sich das

Finanzamt ... über seine eigene Rechtsauskunft hinweggesetzt

hat. .... Da die Aufteilung meiner Leistungen, wie oben

angeführt, rechtlich unhaltbar ist, scheidet insofern die

Möglichkeit einer Einlage und einer verdeckten

Gewinnausschüttung aus. ..."

Die belangte Behörde durfte ihre Feststellung, der Gesellschafter-Geschäftsführer hätte Außenleistungen im Rahmen der Einkunftsquelle selbständiger Arbeit erbracht, somit auch nicht auf das Vorbringen der beschwerdeführenden Partei stützen.

Hinsichtlich des der GmbH zur Nutzung überlassenen Kundenstockes entfaltete der Gesellschafter-Geschäftsführer daher während der Dauer seines von der belangten Behörde anerkannten Dienstverhältnisses zur beschwerdeführenden Partei, ausgehend von der gebotenen Gesamtbetrachtung und dem der Schätzung durch die Behörde entnehmbaren Überwiegen der Merkmale nichtselbständiger Arbeit, keine Tätigkeit im Rahmen der Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Eine Unangemessenheit der Entlohnung des Gesellschafter-Geschäftsführers für seine gesamte Klientenbetreuung auf Rechnung der beschwerdeführenden Gesellschaft hat die belangte Behörde nicht festgestellt. Sie hat vielmehr sogar unter Berücksichtigung der gesamten Kundenbetreuung die Angemessenheit der Entlohnung bestätigt. Unter dem Gesichtspunkt eines Fremdvergleiches läßt sich daher kein Anhaltspunkt für eine verdeckte Gewinnausschüttung finden.

In der Gegenschrift versucht die belangte Behörde erstmals das Ergebnis ihrer Entscheidung unter Mißbrauchsgesichtspunkten des § 22 BAO zu rechtfertigen. Diese Ausführungen sind aus folgenden Gründen nicht zielführend:

Selbst wenn man von einer Ungewöhnlichkeit der Konstruktion ausgehen wollte, was bisher mangels entsprechender Erörterungen des Sachverhaltes im Verwaltungsverfahren nicht als erwiesen angenommen werden kann - daß in Wirtschaftstreuhänderkreisen eine derartige Konstruktion insbesondere aus sozialversicherungsrechtlichen Gründen noch nicht schon oft geübt wurde, ist keineswegs notorisch -, lägen in den sozialversicherungsrechtlichen Überlegungen sowie in der Zukunftsplanung des Gesellschafter-Geschäftsführers außersteuerliche Gründe, die der Anwendung der Mißbrauchsbestimmung im Wege stünden. Die Meinung der belangten Behörde, das angestrebte Ziel hätte auch auf andere Weise, nämlich durch Veräußerung des Einzelunternehmens, erreicht werden können, ist schon deshalb unrichtig, weil sich der Gesellschafter-Geschäftsführer auf diese Weise nicht die Möglichkeit offengehalten hätte, nach Erwerb des Pensionsanspruches seinen Kundenstock wieder als Einzelunternehmer zu nutzen. Die Möglichkeit der Vereinbarung eines Wiederkaufrechtes mußte er selbst dann nicht wählen, wenn die beschwerdeführende GmbH zu einer solchen Vereinbarung bereit gewesen wäre.

Auch die zum Fremdvergleich erstmals in der Gegenschrift angestellten Überlegungen halten einer Prüfung nicht stand. Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits für den Fall einer Schenkung zwischen nahen Angehörigen ausgeführt hat (vgl. Erkenntnis vom 21. Dezember 1989, 86/14/0173, ÖStZB 1990, 324), ist für den Fremdvergleich jeweils zu fragen, wie in einer vergleichbaren Situation von anderen (fremden) Personen die Verhältnisse gestaltet worden wären. Im vorliegenden Fall wäre daher zu fragen, wie sich Kontrahenten verhalten hätten, deren Anliegen ebenfalls darauf abzielte, einem ehemals selbständig Erwerbstätigen als nicht wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer und damit Arbeitnehmer einer GmbH den Erwerb von Versicherungszeiten in der Pensionsversicherung der Angestellten zu ermöglichen und ihm für den Pensionsfall wieder die selbständige Nutzung seines von ihm schon seinerzeit geworbenen Klientenstockes zu sichern. Bei dieser Zielsetzung ist jedoch bei Fremden mit ausreichenden Vorkehrungen durch den Gesellschafter-Geschäftsführer gegen das "Ausspionieren" der Beziehungen zu den Klienten zu rechnen. Im Hinblick auf die bisher unwiderlegt gebliebene Behauptung entsprechender Haftpflichtversicherung der beschwerdeführenden GmbH (vgl. Seite 11 der Berufungsergänzung vom

14. November 1988) gehen auch die Überlegungen der belangten Behörde, Regreßansprüche des Gesellschafter-Geschäftsführers aus Haftungsfällen könnten ungedeckt sein, in die Irre. Im übrigen berühren diese Überlegungen zum Fremdvergleich nicht die im vorliegenden Beschwerdefall allein strittige verdeckte Gewinnausschüttung, sondern lediglich die Frage einer angeblich verdeckten Einlage infolge eines Verzichtes auf eine Haftungsvergütung. Zur Ansicht, die gesamte Konstruktion einschließlich der GmbH sei aus Gründen des Fremdvergleiches steuerlich unbeachtlich, versteigt sich selbst die belangte Behörde in ihrer Gegenschrift nicht, weshalb sie darin auch keinen Weg weist, welche Gestaltung sie für diesen Fall als angemessene der steuerlichen Beurteilung zugrunde zu legen hätte.

Schließlich glaubt die belangte Behörde auch eine Stütze für ihre Mißbrauchseinwendung im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. Mai 1990, 86/13/0046, ÖStZB 1990, 419, zu finden. Sie irrt jedoch mit ihrer Behauptung, es handle sich bei dem diesem Erkenntnis zugrunde liegenden Sachverhalt um einen gleichgelagerten Fall. Damals erfolgte eine Auslagerung eines Teiles der von den Gesellschaftern einer OHG betreuten Tätigkeit in die Sphäre einer von einem Teil der Personengesellschafter gegründeten GmbH, in der dieselbe Arbeit vom gleichen Personenkreis verrichtet wurde, der sie in der OHG geleistet hatte, wofür die GmbH der OHG Rechnung legte.

Völlig anders im vorliegenden Beschwerdefall:

Der Gesellschafter-Geschäftsführer der beschwerdeführenden GmbH verrichtet zwar dieselbe Tätigkeit, die er seinerzeit als Einzelunternehmer geleistet hatte, nun für die beschwerdeführende GmbH, jedoch als Arbeitnehmer. Mit dem Inkrafttreten der Vereinbarungen mit der GmbH wurde die selbständige Arbeit eingestellt. Die GmbH erbrachte daher keine Leistungen für den Gesellschafter-Geschäftsführer als Einzelunternehmer im Rahmen dessen Einkunftsquelle aus selbständiger Arbeit. Folglich hat die GmbH auch nicht einem Einzelunternehmer, der vorher dieselbe Tätigkeit im Rahmen der Einkunftsquelle selbständige Arbeit verrichtete, fakturiert, sodaß dieser die Aufwendungen hiefür als Betriebsausgaben geltend machen konnte. Leistungen im Rahmen eines Dienstverhältnisses ohne Unternehmerrisiko haben eine völlig andere Qualität als unternehmerische Leistungen. Es kann daher grundsätzlich niemand verhalten werden, seine Tätigkeit nur in einer bestimmten Einkunftsart zu entfalten.

Da die belangte Behörde die Sache schon aus den bereits oben angeführten Gründen unrichtig rechtlich beurteilt hat, erübrigt sich ein Eingehen auf die Frage des Vorteilsausgleichs und der Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben.

Der angefochtene Bescheid mußte daher gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben werden.

Die Entscheidung über Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundesministers für Gesundheit und öffentlicher Dienst vom 17. April 1989, BGBl. Nr. 206 (Stempelgebührenaufwand:

Eingabengebühr für 3 Beschwerdeausfertigungen S 120,-- x 3 = S 360,--, Beilagenstempel für eine beglaubigte Vollmachtsabschrift S 30,--, für eine Ablichtung des angefochtenen Bescheides S 30,--). Das Aufwandersatzmehrbegehren war abzuweisen.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1991:1990140208.X00

Im RIS seit

15.01.1991

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at