

TE Vwgh Erkenntnis 2005/5/11 2001/13/0050

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 11.05.2005

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1988 §23 Z2;

GewStG §7 Z6;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers MMag. Keidel LL.M., über die Beschwerde der Dkfm. SL GmbH in W, vertreten durch Dr. Hannes Jarolim, Rechtsanwalt in 1070 Wien, Neustiftgasse 3/3, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat III) vom 19. Dezember 2000, Zlen. RV/094-11/09/94, RV/101-11/09/98, betreffend Gewerbesteuer für die Jahre 1988 bis 1991, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 381,90 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Im Beschwerdefall ist die Hinzurechnung zum Gewinn aus Gewerbeertrag nach § 7 Z 6 GewStG in Bezug auf die am Stammkapital der beschwerdeführenden GmbH, einer Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, wesentlich (zu 49 %) beteiligte Gesellschafterin A. L. für die Jahre 1988 bis 1991 mit Beträgen von 72.900 S (1988), 72.704 S (1989), 72.704 S (1990) und 89.371 S (1991) strittig.

Im angefochtenen Bescheid wird ausgeführt, die Beschwerdeführerin habe am 18. Jänner 1988 mit der P. Leasing GmbH (mit gleicher "Sitzadresse" wie die Beschwerdeführerin) eine Personalbereitstellungsvereinbarung abgeschlossen, nach der - die an der P. Leasing GmbH ihrerseits nicht wesentlich beteiligte - A. L., die auch durch "Einzelprokura bevollmächtigte Prokuristin" der Beschwerdeführerin gewesen sei, als Dienstnehmerin der P. Leasing GmbH für die Beschwerdeführerin die anfallenden Sekretariatsarbeiten (Schreibarbeiten, Telefondienst, Abwicklung des Zahlungsverkehrs, Bearbeitung der Ein- und Ausgangspost, Erledigung der Post- und Bankwege etc.) zu erledigen gehabt habe. Diese Sekretariatsleistungen habe die P. Leasing GmbH der Beschwerdeführerin (im Rahmen monatlicher Pauschalentgelte von 15.000 S) in Rechnung gestellt. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise stellten die von der P. Leasing GmbH an A. L. bezahlten Dienstnehmerentgelte auch eine Abgeltung für die von A. L. für die

Beschwerdeführerin geleisteten Tätigkeiten dar. Insgesamt sei A. L. (nach den insoweit auch unstrittigen Feststellungen der Betriebsprüfung) zu einem Drittel ihrer Arbeitsleistung für die Beschwerdeführerin tätig gewesen, sodass in diesem Ausmaß auch die von der P. Leasing GmbH an A. L. bezahlten - und im Rahmen der Personalbereitstellungsvereinbarung der Beschwerdeführerin weiterverrechneten - Bezüge bei der Ermittlung des Gewerbeertrages der Beschwerdeführerin nach § 7 Z 6 GewStG hinzuzurechnen seien. Dem Umstand der Bezahlung der Vergütungen durch Zwischenschaltung "einer anderen Firma" komme für die Beurteilung der Hinzurechnung nach § 7 Z 6 GewStG keine Bedeutung zu (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17. November 1992, 91/14/0180, 0181, 0182). Dem Berufungsvorbringen, wonach im Beschwerdefall gegen die Vorschrift des § 307 Abs 2 BAO verstoßen worden sei, sei zu entgegnen, dass ohnedies nur hinsichtlich des Jahres 1989 eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs 4 BAO vorgenommen worden sei. Mit der strittigen Hinzurechnung von Bezügen an wesentlich beteiligte Gesellschafter gemäß § 7 Z 6 GewStG bei Zwischenschaltung einer anderen Kapitalgesellschaft im Wege einer Personalbereitstellung habe sich der Verwaltungsgerichtshof außerdem im zitierten Erkenntnis vom 17. November 1992 erstmals befasst, sodass keine Änderung der Rechtslage vorliege, die den Tatbestand des § 307 Abs 2 BAO erfüllen könnte.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen erhobene Beschwerde erwogen:

Gemäß § 7 Z 6 des für die Streitjahre noch anzuwendenden Gewerbesteuergesetzes 1953 (GewStG) werden dem Gewinn aus Gewerbebetrieb (§ 6) folgende Beträge wieder hinzugerechnet, soweit sie bei der Ermittlung des Gewinnes abgesetzt worden sind:

Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art, die von einem im § 1 Abs 2 Z 2 und Abs 4 GewStG bezeichneten Unternehmen an wesentlich Beteiligte für eine Tätigkeit im Betrieb gewährt worden sind. Unter wesentlich Beteiligten sind natürliche Personen zu verstehen. Eine Person ist an einem Unternehmen wesentlich beteiligt, wenn sie zu mehr als einem Viertel beteiligt ist. Beteiligung durch Vermittlung eines Treuhänders oder einer Gesellschaft steht einer unmittelbaren Beteiligung gleich. Die Beteiligung muss in einem Zeitraum des Bemessungszeitraumes bestanden haben, der für die Ermittlung des Gewerbeertrages maßgebend ist.

Zu den in § 1 Abs 2 Z 2 GewStG angeführten Unternehmen gehören unter anderem Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung).

Mit der Bestimmung des § 7 Z 6 GewStG wird dem Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer Rechnung getragen und die Gleichbehandlung von Vergütungen an wesentlich beteiligte Gesellschafter von Kapitalgesellschaften mit Vergütungen an Gesellschafter von Mitunternehmerschaften, die sich gemäß § 23 Z 2 EStG 1988 nicht gewinnmindernd auswirken können, herbeigeführt (vgl. z.B. die hg. Erkenntnisse vom 19. März 1985, 82/14/0029, vom 28. November 2000, 95/14/0004, und vom 28. November 2002, 98/13/0041). Hinzurechnungspflichtig sind nicht nur Bezüge aus einem Dienstverhältnis, sondern für eine Leistung im Betrieb unter welchem Rechtstitel immer gewährte Bezüge (vgl. das hg. Erkenntnis vom 18. Oktober 1995, 95/13/0151).

Für die gegenständliche Hinzurechnung ist von entscheidender Bedeutung, ob die wesentlich Beteiligte A. L. der Beschwerdeführerin gegenüber Dienstleistungen erbracht hat, wie dies auch ohne Zwischenschaltung anderer Personen erfolgen kann, ob sie damit, weil die Leistungserbringung auf Dauer angelegt ist, in den betrieblichen Organismus der Beschwerdeführerin eingegliedert gewesen ist und ob das durch die Beschwerdeführerin geleistete Entgelt jenem vergleichbar gewesen ist, mit welchem die Dienstleistung natürlicher Personen abgegolten wird. Treffen die erwähnten Umstände zu, ist der Hinzurechnungstatbestand des § 7 Z 6 GewStG erfüllt. Eine am Zweck dieser Bestimmung orientierte Auslegung ergibt, dass die Hinzurechnung zu erfolgen hat, wenn die persönliche Dienstleistung des wesentlich Beteiligten im Vordergrund steht und die Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft vorliegt, und zwar auch dann, wenn in dem die Leistungserbringung regelnden Schuldverhältnis ein Dritter zwischengeschaltet ist (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 17. November 1992, 91/14/0180, vom 31. Mai 2000, 95/13/0048, und vom 23. April 2002, 99/14/0282).

Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage ist nicht zu erkennen, dass die im vorliegenden Beschwerdefall vorgenommene Hinzurechnung nach § 7 Z 6 GewStG zu Unrecht erfolgt wäre (vgl. zuletzt auch das hg. Erkenntnis vom 30. April 2003, 98/13/0241). Die - auch mit Prokura der Beschwerdeführerin ausgestattete - wesentlich beteiligte Gesellschafterin A. L. erbrachte Dienstleistungen gegenüber der Beschwerdeführerin in Form der in der Personalbereitstellungsvereinbarung näher definierten Sekretariatsarbeiten. Durch die mehrjährige Erfüllung dieser

Aufgaben war die Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Beschwerdeführerin zweifelsfrei gegeben und die Hinzurechnung der in Form der Personalbereitstellungsentgelte von der Beschwerdeführerin gewinnmindernd geltend gemachten jährlichen Beträge (von insgesamt 180.000 S) umfasste unstrittig nur den (Drittel-)Anteil der an A. L. von der P. Leasing GmbH geleisteten Gehaltszahlungen, der den von A. L. an die Beschwerdeführerin erbrachten Dienstleistungen entsprach. Entgegen der Ausführungen in der Beschwerde war es für die Hinzurechnung nicht wesentlich, dass es sich nicht um die Gestellung von Führungspersonal, sondern um die Erbringung von allgemeinen Bürodienstleistungen handelte.

Wenn in der Beschwerde geltend gemacht wird, eine Hinzurechnung gemäß § 7 Z 6 GewStG führe bei Kapitalgesellschaften, die einen "an sich nicht gewerbsteuerbaren freien Beruf" ausübten, zu einer abgabenrechtlichen Schlechterstellung im Vergleich mit einem branchengleichen, in der Rechtsform eines Einzelunternehmens oder einer Personengesellschaft betriebenen (Wirtschaftstreuhand-)Unternehmen, ist auf die Bedeutung der Möglichkeit zur freien Wahl der Rechtsform (mit den sich daran knüpfenden abgabenrechtlichen Folgen) zu verweisen (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 18. Oktober 1995, 95/13/0151).

Das Argument der Beschwerdeführerin, es liege eine tatsächliche Doppelbesteuerung vor, wenn die gezahlten Entgelte nach § 7 Z 6 GewStG in die Gewerbesteuerbemessungsgrundlage der Beschwerdeführerin einbezogen würden, obwohl sie zugleich im Gewerbeertrag der Empfängerin, der P. Leasing GmbH, erfasst seien, erweist sich als nicht stichhältig. Die von der Beschwerdeführerin der P. Leasing GmbH im Rahmen des Personalbereitstellungsentgeltes refundierten Beträge stellten nämlich bei dieser insoweit nur "durchlaufende Posten" dar, als ihnen die (anteiligen) Dienstbezüge der A. L. als Betriebsausgaben gegenüberstanden. Dass auf der Ebene der P. Leasing GmbH für die an A. L. gewährten Bezüge Lohnsummensteuer entrichtet worden sei (lt. den diesbezüglich zusammen mit dem Vorlageantrag vom 10. November 1997 vorgelegten Abgabenerklärungen im Lohnsummensteuerverfahren fand eine solche Entrichtung wegen bestehender Freibeträge allerdings ohnedies weitgehend nicht statt), kann an der gegenständlichen Beurteilung im Rahmen der Hinzurechnungsbestimmung des § 7 Z 6 GewStG nichts ändern, zumal hier auch die Bestimmung des § 26 Abs 3 Z 3 GewStG zum Tragen kommt, wonach gemäß § 7 Z 3 bis 6 hinzurechnungspflichtige Beträge nicht zur Lohnsumme gehören.

Der - nur das Streitjahr 1989 betreffende - Hinweis auf § 307 Abs 2 BAO (idF vor dem AbgRmRefG BGBl I 2002/97) vermag der Beschwerde gleichfalls nicht zum Erfolg zu verhelfen. Darauf, dass bei einer erstmalig vom Verwaltungsgerichtshof vertretenen Rechtsansicht die einschränkende Vorschrift des § 307 Abs 2 BAO für eine in einem wieder aufgenommenen Verfahren ergangene Sachentscheidung nicht zur Anwendung kommt, hat die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid zutreffend hingewiesen (vgl. z.B. die hg. Erkenntnisse vom 24. Juni 1991, 90/15/0183, und vom 24. November 1998, 93/14/0151). Inwiefern eine "kontinuierliche Entwicklung der Rechtsprechung" zu § 7 Z 6 GewStG bestanden haben soll, zu der der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 17. November 1992, 91/14/0180, 0181 und 0182, eine geänderte Rechtsauslegung vertreten hätte, stellt die Beschwerde im Übrigen nicht konkret dar.

Die Beschwerde rügt schließlich eine Verletzung von Verfahrensvorschriften, weil nach Ansicht der Beschwerdeführerin entgegen der Bestimmung des § 285 Abs 1 BAO keine ausreichende Erörterung der Rechtssache im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung am 12. Oktober 2000 stattgefunden habe. Eine Relevanz des diesbezüglich geltend gemachten Verfahrensmangels wird von der Beschwerdeführerin, die in der Replik zur Gegenschrift auch einräumt, dass der "zugrundeliegende Sachverhalt" unbestritten gewesen sei und "keiner zusätzlichen Klarstellung" bedurft habe, allerdings im Ergebnis nicht aufgezeigt.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 11. Mai 2005

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2005:2001130050.X00

Im RIS seit

10.06.2005

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at