jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2003/3/26 98/13/0078

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 26.03.2003

Index

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

Norm

BAO §188;
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 der Schriftführerin MMag. Ginthör, über die Beschwerde der M Gesellschaft mbH in W, vertreten durch Dr. Arnold Rechtsanwalts-Kommandit-Partnerschaft in 1010 Wien, Wipplingerstraße 10, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat XI, vom 5. Februar 1997, Zl. GA 6-96/5044/09, betreffend Gewerbesteuer für die Jahre 1989 bis 1991, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die beschwerdeführende Partei hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 332,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die beschwerdeführenden Partei ist eine Gesellschaft mbH, die sich im Streitzeitraum am Handelsgewerbe von fünf Unternehmen als atypisch stiller Gesellschafter beteiligt hatte. Ihr alleiniger Geschäftsführer hielt von Gründung der Gesellschaft am 31. März 1989 an bis zum 27. Mai 1991 99,6 % der Gesellschaftsanteile und wurde mit dem 28. Mai 1991 Alleingesellschafter.

Am Handelsgewerbe der beschwerdeführenden Gesellschaft wiederum beteiligten sich im Streitzeitraum eine große Zahl (386) von Rechtssubjekten als atypisch stille Gesellschafter. In den Verfahren zur Feststellung der Einkünfte dieser Publikumsgesellschaft nach § 188 BAO hatte die beschwerdeführende Partei die ihrem Geschäftsführer in den jeweiligen Jahren geleisteten Geschäftsführungsvergütungen als Betriebsausgaben abgesetzt. Das für die Feststellung der Einkünfte der Publikumsgesellschaft nach § 188 BAO zuständige Finanzamt berücksichtigte in seinen endgültigen Feststellungsbescheiden für die Streitjahre vom 21. Juni 1995 diese von der beschwerdeführenden Partei geltend gemachten Aufwendungen als den Gewinn der Mitunternehmerschaft mindernde (im konkreten Ergebnis: den Verlust der Mitunternehmerschaft erhöhende) Sonderbetriebsausgaben der beschwerdeführenden Partei. In den nach § 295

Abs. 1 BAO erlassenen Gewerbesteuerbescheiden des für die Abgabenbemessung der beschwerdeführenden Partei zuständigen Finanzamtes für die Streitjahre vom 5. Juli 1995 wurden den (in Verlusten bestehenden) einkommensteuerlichen Betriebsergebnissen der beschwerdeführenden Partei unter Berufung auf § 7 Z 9 GewStG die ihr in den Feststellungsbescheiden zugewiesenen Verluste aus der Beteiligung an der Publikumsgesellschaft und unter Berufung auf § 7 Z 6 GewStG die ihrem wesentlich beteiligten Geschäftsführer in den Streitjahren zugewendeten Geschäftsführungsvergütungen hinzugerechnet, was im Ergebnis für die Streitjahre jeweils zu einem der Gewerbesteuer unterzogenen positiven Gewerbeertrag der beschwerdeführenden Partei führte.

Die rechtliche Zulässigkeit der gleichzeitigen Hinzurechnungen nach § 7 Z 6 GewStG und § 7 Z 9 leg. cit. bildet den Streitpunkt des nunmehrigen verwaltungsgerichtlichen Verfahrens. Während die beschwerdeführende Partei die gleichzeitige Hinzurechnung nach § 7 Z 6 GewStG und nach § 7 Z 9 leg. cit. mit dem Argument einer dadurch bewirkten Doppelbelastung als unzulässig kritisierte und dem Hinweis des Finanzamtes auf das hg. Erkenntnis vom 26. September 1984, 13/2787/80, Slg. N.F. Nr. 5921/F, mit der Auffassung entgegentrat, die in diesem Erkenntnis zum Ausdruck gebrachte Rechtsanschauung lasse sich jedenfalls auf den anders gelagerten Fall der beschwerdeführenden Partei nicht rechtens anwenden, hielt die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid an der im erwähnten Erkenntnis vom 26. September 1984 gebilligten Vorgangsweise der gleichzeitigen Hinzurechnung nach § 7 Z 6 und Z 9 GewStG fest und kam dementsprechend aus den Gründen dieses Erkenntnisses zur Abweisung der von der beschwerdeführenden Partei erhobenen Berufung.

Über die gegen diesen Bescheid nach Ablehnung der an den Verfassungsgerichtshof gerichteten Beschwerde über nachträglichen Antrag dem Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss des Verfassungsgerichtshofes vom 9. April 1998, B 826/97, gemäß Art. 144 Abs. 3 B-VG abgetretene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof nach Erstattung einer Gegenschrift und Vorlage der Verwaltungsakten durch die belangte Behörde erwogen:

Gemäß § 6 Abs. 1 GewStG ist Gewerbeertrag der Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, der nach dem Einkommensteuergesetz 1988 oder nach dem Körperschaftsteuergesetz 1988 zu ermitteln ist, vermehrt und vermindert um die in den §§ 7 bis 9 bezeichneten Beträge.

Die in Rede stehenden Hinzurechnungsbestimmungen haben folgenden Wortlaut:

"§ 7. Hinzurechnungen

Dem Gewinn aus Gewerbebetrieb (§ 6) werden folgende Beträge wieder hinzugerechnet, soweit sie bei der Ermittlung des Gewinnes abgesetzt sind:

...

6. Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art, die von einem im § 1 Abs. 2 Z 2 und Abs. 4 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 Zeitpunkt des Bemessungszeitraumes bestanden haben, der für die Ermittlung des Gewerbeertrages maßgebend ist;

...

9. die Anteile am Verlust einer offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft oder einer anderen Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Gewerbebetriebes anzusehen sind."

In den Gründen des schon im Verwaltungsverfahren diskutierten hg. Erkenntnisses vom 26. September 1984, 13/2787/80, Slg. N.F. Nr. 5921/F, welches gegenüber einer Komplementär GesmbH ergangen war, deren beide Gesellschafter-Geschäftsführer gleichzeitig auch Kommanditisten der Kommanditgesellschaft waren, hat der Gerichtshof ausgeführt:

"Gemäß § 7 Z 6 GewStG sind dem Gewinn aus Gewerbebetrieb Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für eine Tätigkeit im Betrieb gewährt worden sind, wiederum hinzuzurechnen, soweit sie bei der Ermittlung des Gewinnes abgesetzt wurden. Damit 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 gewinnmindernd auswirken können, herbeigeführt.

Als weitere Hinzurechnungspost sieht § 7 Z 9 GewStG die Anteile am Verlust einer offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft oder einer anderen Gesellschaft vor, bei der die Gesellschafter als Mitunternehmer des Gewerbebetriebes anzusehen sind. Umgekehrt ist gemäß § 8 Z 2 GewStG die Summe des Gewinnes und der Hinzurechnungen um Anteile am Gewinn solcher Gesellschaften zu kürzen.

Die Bf. vertritt die Auffassung, dass gemäß § 7 GewStG dem Gewinn aus Gewerbebetrieb nur solche Beträge wiederum hinzugerechnet werden können, die unmittelbar bei der Ermittlung jenes Gewinnes als Betriebsausgaben abgezogen wurden, der der Gewerbeertragsermittlung zu Grunde zu legen ist. Da im Beschwerdefall die Geschäftsführervergütungen als Sonderbetriebsausgaben bei der einheitlichen und gesonderten Gewinnermittlung der KG und nicht als Betriebsausgaben im Gewinnermittlungsverfahren bei der Bf. berücksichtigt worden seien, komme eine gewerbesteuerliche Hinzurechnung bei letzterer nicht in Betracht.

Der Gerichtshof teilt diese Auffassung nicht. Es ist wohl richtig, dass nach dem Wortlaut des § 7 GewStG die dort aufgezählten Beträge dem Gewinn aus Gewerbebetrieb nur soweit wieder hinzugerechnet werden, als sie bei der Ermittlung des Gewinnes abgesetzt wurden. Im Beschwerdefall wurden die Vergütungen der Geschäftsführer für ihre Geschäftsführung bei der bf. GesmbH als Betriebsausgaben abgesetzt und als Aufwand an die KG verrechnet. Dies entsprach auch der Rechtslage. Denn nur zwischen der Bf. und den zu Geschäftsführern bestellten Kommanditisten bestanden jene Geschäftsbeziehungen, auf die die Bezahlung der strittigen Geschäftsführervergütungen zurückzuführen war. Die als Sonderbetriebsausgaben bei der Gewinnermittlung der KG berücksichtigten Bezüge blieben daher weiterhin Betriebsausgaben der GesmbH, die den Erlösen aus der Geschäftsführervergütung gegenüberstanden. Da die beiden Geschäftsführer, an die die Bezüge ausgezahlt worden waren, an der Bf. wesentlich (je zu 50 vH) beteiligt waren, hatte die Hinzurechnung gemäß § 7 Z 6 GewStG zu erfolgen, um zu dem vom Gesetzgeber gewünschten Ergebnis der Nichtabzugsfähigkeit bei der Gewerbesteuer zu gelangen. Zu der Hinzurechnungsvorschrift des § 7 Z 9 GewStG sowie zu der Kürzungsbestimmung des § 8 Z 2 leg. cit. ist Folgendes zu sagen:

Mit diesen beiden Bestimmungen soll erreicht werden, dass das Betriebsergebnis der genannten Mitunternehmerschaften nur bei diesen zur Gewerbesteuer herangezogen wird und nicht im Wege der Ergebnisverteilung ein zweites Mal bei der Gewerbesteuerbemessung des Mitunternehmers berücksichtigt wird.

Im Beschwerdefall wird dieses Ziel dadurch erreicht, dass die bei der KG als Sonderbetriebsausgaben verlusterhöhend berücksichtigten Geschäftsführervergütungen, die im Wege der Ergebnisverteilung auch den Gewinn der Bf. minderten, durch die Hinzurechnung ihres vollen Verlustanteiles wiederum 'neutralisiert' wurden.

Die Bf. wendet dagegen ein, dass die Geschäftsführerbezüge insgesamt 'doppelt' hinzugerechnet worden seien, einmal im Wege der Verlustanteilshinzurechnung gemäß § 7 Z 9 GewStG und einmal im Wege der Vergütungshinzurechnung nach § 7 Z 6 leg. cit. Nun trifft es zwar zu, dass die Geschäftsführerbezüge, die gemäß § 23 Z 2 EStG dem Anteil der Bf. am Betriebsergebnis der KG hinzugerechnet wurden, sich insoweit im Gewinnfeststellungsverfahren der KG als Aufwand und somit verlusterhöhend auswirkten, als sie als Sonderbetriebsausgaben der Bf. Berücksichtigung fanden. Dies führt jedoch nur scheinbar zu einer 'doppelten' Hinzurechnung. Wären nämlich die Geschäftsführervergütungen (zu Unrecht) nicht im Gewinnfeststellungsverfahren der KG als Sonderbetriebsausgaben der Bf., sondern erst als Betriebsausgaben im Gewinnermittlungsverfahren bei der bf. GesmbH berücksichtigt worden, dann wäre zwar deren Verlustanteil und damit auch der bei ihr hinzurechnungspflichtige Betrag gemäß § 7 Z 9 GewStG geringer gewesen; gleichzeitig hätte sich aber im selben Ausmaß bei der KG eine höhere Gewerbesteuerbemessungsgrundlage ergeben. Bezüglich der sich daraus ergebenden höheren Gewerbesteuer - es wird zur besseren Verständlichkeit fingiert, dass die KG durch diverse Hinzurechnungen einen positiven Gewerbeertrag erzielt hätte - wäre die Bf. in ihrer Eigenschaft als Komplementär und damit Gesellschafter der KG gemäß § 4 Abs. 1 GewStG Gesamtschuldnerin gewesen. Einer geringeren Gewerbesteueralleinschuld der Bf. als GesmbH wäre sohin eine entsprechend höhere Gewerbesteuergesamtschuld der Bf. als Gesellschafterin der KG gegenübergestanden. Aber selbst wenn sich im betreffenden Jahr bei der KG ein Gewerbeverlust steuerlich nicht auswirken würde, so muss beachtet werden, dass dies im Wege der Fehlbetragsverrechnung gemäß § 6 Abs. 3 GewStG noch in späteren Jahren der Fall sein kann.

Dem Umstand, dass die bf. GesmbH ein von der KG verschiedenes Steuersubjekt darstellt, kommt bei dieser

Betrachtung keine Bedeutung zu. Der Gesetzgeber hat nämlich im Bereich der Gewerbesteuer bei Umschreibung der Steuertatbestände wiederholt hinsichtlich ein und desselben steuerlich relevanten Geschehens verschiedene Steuerpflichtige im Auge, indem er - dem Charakter der Gewerbesteuer als Objektsteuer Rechnung tragend - der gleichmäßigen Gesamtbelastung des jeweiligen wirtschaftlichen Vorganges mit Gewerbesteuer den Vorrang gegenüber der Frage einräumt, welcher Steuerpflichtige letztlich durch die Steuer belastet wird. So kommen z.B. die Hinzurechnungsvorschriften des § 7 Z 2, 3 und 8 nicht zum Tragen, wenn die betreffenden Abzugsposten beim Empfänger (also einem anderen Steuerpflichtigen) als Einnahmen der Gewerbesteuer unterliegen.

Abschließend ist darauf hinzuweisen, dass auch im Schrifttum die Auffassung vertreten wird, dass die Bezüge von wesentlich beteiligten Geschäftsführern einer GesmbH & Co. KG, die von der Komplementär-GesmbH im Feststellungsverfahren betreffend die KG als Sonderbetriebsausgaben geltend gemacht wurden, bei der Gewerbeertragsermittlung der Komplementär-GesmbH gemäß § 7 Z 6 GewStG hinzuzurechnen sind (siehe Doralt in 'Die GesmbH & Co. KG' Schriften zum Österreichischen Abgabenrecht, Band 2, Herausgeber Kastner, Stoll, S 318)."

Der Verwaltungsgerichtshof sieht sich auch durch die im Beschwerdefall vorgetragenen Argumente nicht dazu veranlasst, vom Ergebnis der im genannten Erkenntnis gefundenen Rechtsanschauung abzurücken.

Dass die Bezüge wesentlich beteiligter Geschäftsführer einer GesmbH, die von ihr im Feststellungsverfahren betreffend die Mitunternehmerschaft als Sonderbetriebsausgaben geltend gemacht wurden, bei der Gewerbeertragsermittlung der GesmbH nach § 7 Z 6 GewStG hinzuzurechnen sind, hat der Verwaltungsgerichtshof auch in seinem Erkenntnis ebenfalls vom 26. September 1984, 80/13/2719, ausgesprochen und in jüngerer Zeit in seinem Erkenntnis vom 28. November 2000, 95/14/0004, durch Verweis auf die beiden Vorerkenntnisse nach § 43 Abs. 2 VwGG bekräftigt. Dass die von der beschwerdeführenden Partei ihrem Geschäftsführer geleisteten Vergütungen bei der Ermittlung ihres Gewinnes nicht im Sinne des Einleitungssatzes des § 7 GewStG abgesetzt worden seien, wie die beschwerdeführende Partei vorträgt, trifft insoweit rechtlich nicht zu, als diese Vergütungen eben als Sonderbetriebsausgaben der beschwerdeführenden Partei bei der Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft berücksichtigt worden waren, was deswegen der Rechtslage entsprochen hatte, weil nur zwischen der beschwerdeführenden Partei und ihrem Geschäftsführer jene Rechtsbeziehung bestand, auf welche die Bezahlung der Vergütungen zurückzuführen war.

Der im Schrifttum (Zorn, Besteuerung der Geschäftsführung, Wien 1992, 258 ff) an der im Erkenntnis vom 26. November 1984, 13/2787/80, Slg. N.F. Nr. 5921/F, geäußerten Rechtsanschauung geübten Kritik ist zu erwidern, dass der vom genannten Autor erarbeitete Lösungsvorschlag, den Hinzurechnungstatbestand des § 7 Z 6 GewStG auf der Ebene der Personengesellschaft als erfüllt anzusehen, gewichtigen Bedenken deswegen begegnet, weil die genannte Hinzurechnungsvorschrift als Tatbestandselement der Hinzurechenbarkeit von Gehältern und sonstigen Vergütungen auch den Umstand enthält, dass diese Leistungen für eine Tätigkeit des wesentlich Beteiligten "im Betrieb" gewährt worden sind. Der Betrieb der GesmbH, für den die vergütete Tätigkeit geleistet wird, ist aber rechtlich ein anderer Betrieb als jener der Mitunternehmerschaft, was es rechtlich als schwer vorstellbar erscheinen lässt, die für die Tätigkeit im Betrieb der GesmbH bezahlten Vergütungen dem Gewerbeertrag eines anderen Betriebes, nämlich jenes der Mitunternehmerschaft rechtens hinzuzurechnen. Scheiterte daran aber die Möglichkeit, den Hinzurechnungstatbestand des § 7 Z 6 GewStG auf der Ebene der Personengesellschaft als erfüllt anzusehen, dann führte die Ablehnung einer Verwirklichung des Hinzurechnungstatbestandes auf der Ebene der GesmbH in ihrer Eigenschaft als Personengesellschafter im Ergebnis zur Unanwendbarkeit des Hinzurechnungstatbestandes des § 7 Z 6 GewStG auf Gehälter und sonstige Vergütungen, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für eine Tätigkeit im Betrieb gewährt worden sind, in solchen Fällen, in denen der Gewinn der Kapitalgesellschaft zufolge Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft nach § 188 BAO festzustellen ist. Dass ein solches Ergebnis dem gesetzgeberischen Willen entspräche oder sachlich zu rechtfertigen wäre, ist zu verneinen.

Dass aus der Gleichzeitigkeit einer Anwendung der Hinzurechnungsvorschriften des § 7 Z 6 GewStG und des § 7 Z 9 GewStG nicht die in der vorliegenden Beschwerde wieder gerügte Doppelbelastung resultiert, hat der Gerichtshof im kritisierten Erkenntnis eingehend dargestellt und wird auch in der bereits zitierten Schrifttumsstelle eingeräumt. Was aus der vom Verwaltungsgerichtshof gefundenen Rechtsanschauung allerdings resultiert, ist die dadurch bewirkte Verlagerung der Steuerlast von der Mitunternehmerschaft auf die GesmbH als Mitunternehmer. Dass sich diese Verlagerung der Steuerlast vom Gewerbesteuersubjekt Mitunternehmerschaft auf das Gewerbesteuersubjekt Mitunternehmer im Beschwerdefall gravierend anders auswirkt als in dem dem hg. Erkenntnis vom

26. September 1984 zu Grunde gelegenen Beschwerdefall, ist unbestreitbar. Ähnliches sei der beschwerdeführenden Partei für das im kritisierten Erkenntnis hilfsweise gebrauchte, im Zentrum der Kritik der beschwerdeführenden Partei stehende Argument der Gesamtschuldnereigenschaft des Mitunternehmers für die Gewerbesteuerschuld der Mitunternehmerschaft eingeräumt.

Was die Rechtsanschauung des kritisierten Erkenntnisses aber auch für den Beschwerdefall noch immer trägt, ist die dort zum Ausdruck gebrachte Auffassung, dass der Gesetzgeber im Bereich der Gewerbesteuer bei Umschreibung der Steuertatbestände wiederholt hinsichtlich ein und desselben steuerlich relevanten Geschehens verschiedene Steuerpflichtige im Auge hat, indem er - dem Charakter der Gewerbesteuer als Objektsteuer Rechnung tragend - der gleichmäßigen Gesamtbelastung des jeweiligen wirtschaftlichen Vorganges mit Gewerbesteuer den Vorrang gegenüber der Frage einräumt, welcher Steuerpflichtige letztlich durch die Steuer belastet wird, in welchem Zusammenhang der Gerichtshof im kritisierten Erkenntnis auf die Hinzurechnungsvorschriften des § 7 Z 2, 3 und 8 GewStG hingewiesen hat. Auch in diesen Hinzurechnungsfällen hat der Gesetzgeber der Bedeutung der Gewerbesteuer als Objektsteuer den Vorrang gegenüber der Frage der Bestimmung des durch die Steuer belasteten Steuerpflichtigen dadurch eingeräumt, dass der bloße (zufällige) Umstand einer Besteuerung der dort genannten Beträge beim Empfänger zur Steuer nach dem Gewerbeertrag vom Gesetzgeber dazu schon als ausreichend angesehen wurde, von der Hinzurechnung der Beträge beim leistenden Gewerbesteuersubjekt Abstand zu nehmen.

Für die von der beschwerdeführenden Partei gewünschte Gesetzesanwendung im Sinne eines Verbotes gleichzeitiger Hinzurechnung nach § 7 Z 6 GewStG und § 7 Z 9 leg. cit. fehlt es, wie die beschwerdeführende Partei in ihrer Beschwerdeschrift an den Verfassungsgerichtshof auch einräumen musste, an einer gesetzlichen Grundlage. Dieses Fehlen einer gesetzlichen Grundlage mit den Mitteln "verfassungskonformer Interpretation" der bestehenden gesetzlichen Bestimmungen im Sinne des von der beschwerdeführenden Partei gewünschten Ergebnisses zu kompensieren, wäre eine Rechtsanwendung, zu der sich der Gerichtshof angesichts der durch die gesetzgeberische Wertung der Gewerbesteuer als Objektsteuer nicht zu erkennenden Unsachlichkeit der getroffenen Regelungen nicht veranlasst sieht.

Die Beschwerde war somit gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. II Nr. 501/2001.

Wien, am 26. März 2003

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2003:1998130078.X00

Im RIS seit

05.05.2003

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at