

# TE Vwgh Erkenntnis 2001/2/21 2001/14/0008

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 21.02.2001

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

BAO §21 Abs1;

BAO §22;

EStG 1988 §23 Z2;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Mag. Heinzl und Dr. Robl als Richter, im Beisein des Schriftführers MMag. Urtz, über die Beschwerde der AK Gesellschaft m.b.H. & Co. KG in R, vertreten durch Dr. Karl Wagner, Rechtsanwalt in Schärding, Unterer Stadtplatz 4, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vom 30. September 1999, Zl. RV-022.96/1-6/1996, betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO und Gewerbesteuer für die Jahre 1991 bis 1993, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

## Begründung

Aus der Beschwerde und dem vorgelegten angefochtenen Bescheid ergibt sich folgender Sachverhalt:

Die Beschwerdeführerin ist eine KG. Kommanditisten der Beschwerdeführerin sind AK, PK, Ing AK und EK. Komplementärin ist die K-GmbH. Gesellschafter der K-GmbH sind die angeführten Kommanditisten. Geschäftsführer der K-GmbH ist AK. PK, Ing AK und EK hatten nach den Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung einen Dienstvertrag mit der K-GmbH geschlossen, wonach sie berechtigt und verpflichtet gewesen seien, die "GmbH nach Maßgabe des Gesellschaftsvertrages" zu vertreten.

Mit dem angefochtenen, im Instanzenzug ergangenen Bescheid stellte die belangte Behörde die Einkünfte der Beschwerdeführerin für die Jahre 1991 bis 1993 gemäß § 188 BAO fest und führte eine Veranlagung zur Gewerbesteuer für 1991 bis 1993 durch. Dabei versagte sie den jeweils zwischen PK, Ing AK und EK einerseits und der K-GmbH andererseits geschlossenen Dienstverhältnissen die steuerliche Anerkennung und beurteilte die an die Kommanditisten PK, Ing AK und EK gezahlten Bezüge als an die Gesellschafter der Beschwerdeführerin geleistete Vergütungen im Sinn des § 23 Z 2 EStG 1988. Zur Begründung führt sie gestützt auf hg Judikatur aus:

Wenn ein Kommanditist, der nicht der Geschäftsführer der Komplementär-GmbH sei, Dienstleistungen für die KG erbringe, sei es ein ungewöhnlicher und unangemessener Weg, dass für die Erbringung dieser Dienstleistungen ein Dienstvertrag mit der Komplementär-GmbH abgeschlossen werde. Einen nachvollziehbaren außersteuerlichen Grund für die gewählte Vorgangsweise habe die Beschwerdeführerin nicht aufzeigen können. Alle jene Aufgaben, die von den angesprochenen Dienstnehmern durchgeführt worden seien, könnten von diesen in gleicher Art und Weise ausgeführt werden, wenn sie als Dienstnehmer bei der KG angestellt wären. Auch der Einwand, es wäre für den "verbleibenden anerkannten" Geschäftsführer gänzlich unmöglich, den Betrieb alleine zu führen, sei einerseits entgegenzuhalten, dass laut § 15 Abs 1 GmbHG die GmbH nur einen Geschäftsführer haben müsse, und andererseits bei einem Betrieb ab einer bestimmten Größe für die laufende Abwicklung der Geschäftsfälle oft weitere (leitende) Mitarbeiter bestellt würden. Diese Mitarbeiter seien jedoch im Interesse der KG tätig und daher von dieser als Dienstnehmer anzustellen. Falls nach Ansicht der Beschwerdeführerin mehrere Geschäftsführer notwendig wären, bleibe es der Komplementär-GmbH unbenommen, Geschäftsführer auch im handelsrechtlichen Sinn zu "ernennen". Geschäftsführer einer GmbH könnten im Gesellschaftsvertrag, durch Gesellschafterbeschluss oder durch das Gericht bestellt werden. Nach dem Gesellschaftsvertrag sei gegenständlich AK zum Geschäftsführer bestellt worden. Dass Gesellschafterbeschlüsse hinsichtlich einer Bestellung der anderen drei Kommanditisten zum Geschäftsführer erfolgt seien, sei weder behauptet worden, noch gehe dies aus der Aktenlage oder aus "dem Firmenbuchauszug" hervor. Nur in den Anstellungsverträgen sei festgelegt worden, dass eine Anstellung zu Geschäftsführungszwecken erfolgt sei. Dies allein führe jedoch nicht dazu, dass die Angestellten Geschäftsführer der GmbH würden. Darüber hinaus sei ausdrücklich die Weisungsgebundenheit unter den handelsrechtlichen Geschäftsführer festgelegt worden. Die belangte Behörde gelange daher zur Ansicht, dass die Dienstverträge der Kommanditisten mit der Komplementär-GmbH nur dazu gedient hätten, die sich aus § 23 Z 2 EStG 1988 ergebenden steuerlichen Folgen zu umgehen, weshalb eine missbräuchliche Gestaltung im Sinn des § 22 Abs 1 BAO vorliege. Die Vergütungen, welche die drei Kommanditisten für ihre Tätigkeit im Dienste der Beschwerdeführerin erhalten hätten, seien daher gemäß § 23 Z 2 EStG 1988 Einkünfte aus Gewerbebetrieb und könnten den Gewinn der Beschwerdeführerin nicht mindern.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen an den Verfassungsgerichtshof erhobene und nach Ablehnung der Behandlung durch diesen an den Verwaltungsgerichtshof abgetretene Beschwerde in einem nach § 12 Abs 1 Z 2 VwGG gebildeten Senat erwogen:

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. das hg Erkenntnis vom 23. März 1999, 99/14/0026 mwN) besteht für einen Kommanditisten, der nicht der handelsrechtliche Geschäftsführer der Komplementär-GmbH ist, idR kein wirtschaftlicher Grund dafür, seine Tätigkeit nicht unmittelbar der KG zu erbringen, sondern die Komplementär-GmbH zwischenschalten. Eine solche Zwischenschaltung sei als ungewöhnlich einzustufen und, wenn nicht im Einzelfall stichhaltige außersteuerliche Gründe vorgebracht werden könnten, nur durch abgabenrechtliche Überlegungen erklärbar; in einem solchen Fall könne es nicht als rechtswidrig erkannt werden, wenn die belangte Behörde von einer missbräuchlichen Gestaltung im Sinn des § 22 BAO ausgehe. Die Gestaltung erfahre auch keine andere Beurteilung, wenn die Komplementär-GmbH dem Kommanditisten Prokura erteilt habe.

Im Beschwerdefall hat die belangte Behörde die Ansicht vertreten, dass die Behauptung, es wäre für den Geschäftsführer der GmbH "unmöglich, den Betrieb alleine zu führen", unter Berücksichtigung des Umstandes, dass tatsächlich nur ein handelsrechtlicher Geschäftsführer bestellt worden war, einen solchen außersteuerlichen Grund nicht darstellt.

Diese Beurteilung ist nicht als rechtswidrig zu erkennen: Wie in der Beschwerde eingeräumt wird, ist es Kommanditisten nach § 164 HGB untersagt, die Geschäfte der Kommanditgesellschaft zu führen. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin sind damit aber "echte Geschäftsführungstätigkeiten" der Kommanditisten auch nicht in Form einer "weisungsungebundenen, geschäftsführerähnlichen Dienstnehmertätigkeit" möglich. Die Geschäftsführung obliegt bei einer GmbH & Co KG vielmehr der Komplementär-GmbH, auch wenn sich diese als juristische Person dazu notwendigerweise der zu ihrer Vertretung berufenen natürlichen Person(en) bedienen muss. Dies sind aber nach § 18 GmbHG die Geschäftsführer, wobei die GmbH nach § 15 GmbHG zumindest einen Geschäftsführer haben muss.

Die belangte Behörde hat den angefochtenen Bescheid entgegen der Beschwerdeführerin auch nicht mit Verfahrensmängeln belastet, wenn sie es unterlassen hat, den "Aufgabenbereich der Geschäftsführer einer Komplementärgesellschaft (mbH)" grundsätzlich festzustellen. Der Aufgabenbereich der Geschäftsführer (allenfalls des Geschäftsführers) einer GmbH ist nämlich - wie oben aufgezeigt - ebenso wie die Art ihrer (seiner) Bestellung gesetzlich

vorgegeben. Dass die weiteren, außerhalb der handelsrechtlichen Geschäftsführungsfunktion - gegebenenfalls auch in leitender Position - durch die Kommanditisten ausgeübten Tätigkeiten überwiegend im Interesse der KG lagen, kann keinem Zweifel unterliegen, zumal die Beschwerdeführerin die von ihr behauptete Notwendigkeit mehrerer "geschäftsführender" Personen auf die Größe des von ihr (der KG) geführten Erzeugungsbetrieb gestützt hat.

Da sohin 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 nicht öffentlicher Sitzung als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 21. Februar 2001

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2001:2001140008.X00

**Im RIS seit**

12.07.2001

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

© 2025 JUSLINE

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

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)