

TE Vwgh Erkenntnis 2000/11/28 95/14/0004

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 28.11.2000

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. Weiss und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers MMag. Urtz, über die Beschwerde der M Gm.b.H. in M, vertreten durch Dr. Franz Niederleitner, Rechtsanwalt in 9020 Klagenfurt, Pfarrplatz 5/III/11, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol (Berufungssenat I) vom 18. Oktober 1994, Zl. 30.953- 3/94, betreffend Gewerbesteuer für die Jahre 1985 bis 1990, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 4.565,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung. An ihrem Stammkapital sind OT mit 51 % und HT mit 49 % beteiligt. OT ist Geschäftsführer der Gesellschaft, HT Leiter des Verkaufes und des technischen Bereiches.

In den Jahren 1983 - 1987 waren am Vermögen der Beschwerdeführerin zwei stillen, ab 1988 ein stiller Gesellschafter beteiligt. Der Unternehmensgegenstand der GmbH wurde in den Gesellschaftsverträgen mit der "Erzeugung von Metallwaren" umschrieben. Die Beteiligung der stillen Gesellschafter erstreckte sich neben der Beteiligung am Gewinn bzw. Verlust auch auf die stillen Reserven und den Firmenwert, was zur Annahme einer steuerlichen Mitunternehmerschaft führte.

Die beschwerdeführende GmbH war in den Jahren 1985 - 1987 zu 9,45%, im Jahr 1988 zu 12,73%, im Jahr 1989 zu 14,71% und im Jahr 1990 zu 22,73% an den Einkünften der Mitunternehmerschaft beteiligt.

Nach den im Wesentlichen gleich lautenden Gesellschaftsverträgen ist die GmbH zur Geschäftsführung und Vertretung berechtigt und verpflichtet. Weiters erstreckt sich die Geschäftsführungsbefugnis der GmbH nur auf gewöhnliche Maßnahmen; für außergewöhnliche Maßnahmen - die in Punkt 4 der Gesellschaftsverträge genannt sind - ist die Zustimmung des stillen Gesellschafters erforderlich.

Hinsichtlich der Gewinn- und Verlustrechnung ist in Punkt 8 der Gesellschaftsverträge geregelt, dass der GmbH zu Lasten des Gewinnes der Gesellschaft alle mit der Geschäftsführung verbundenen Kosten zu ersetzen sind, insbesondere die gesamten Bruttobezüge für die Organe und Dienstnehmer der GmbH, sämtliche Lohnnebenkosten, Pensions- und Abfertigungskosten, eine allenfalls durch Hinzurechnung von Geschäftsführergehältern entstehende Gewerbesteuerbelastung und Lohnsummensteuer. Für die Verteilung des sodann verbleibenden Gewinnes sowie für die Verlustverteilung sind die festgelegten Beteiligungsverhältnisse maßgeblich.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Buch- und Betriebsprüfung vertrat der Prüfer die Ansicht, dass die Bezüge der an der beschwerdeführenden GmbH wesentlich Beteiligten OT und HT bei der Ermittlung des Gewerbeertrages der GmbH gemäß § 7 Z. 6 GewStG hinzuzurechnen seien.

Die Beschwerdeführerin er hob Berufung gegen die dieser Rechtsansicht folgenden Gewerbesteuerbescheide für die Jahre 1985 bis 1990. Begründend führte sie im Wesentlichen aus, sowohl OT als Geschäftsführer als auch HT als Verkaufsleiter stünden in einem Dienstverhältnis zur stillen Mitunternehmerschaft und nicht zur beschwerdeführenden GmbH. Die Tätigkeit des HT sei ausschließlich für die Mitunternehmerschaft erfolgt. Er sei als Verkaufsleiter und nicht in seiner Eigenschaft als Gesellschafter der GmbH, sondern ad personam als Verkaufsleiter beschäftigt und als solcher tätig geworden. Das Dienstverhältnis des HT sei ausschließlich an seine Person geknüpft und mit seinem persönlichen Beteiligungsverhältnis nicht in Verbindung zu bringen. Obwohl handelsrechtlich nur die GmbH nach außen hin auftreten könne, bleibe die Tatsache bestehen, dass sie aus steuerrechtlicher Sicht im Wesentlichen auf Rechnung der "stillen Mitunternehmerschaft" tätig werde. HT sei an der "stillen Mitunternehmerschaft" jedoch persönlich nicht direkt beteiligt. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise habe HT seine Leistungen als Dienstnehmer ausschließlich der "GmbH & Stille" gegenüber erbracht, weshalb er auch steuerrechtlich als Dienstnehmer der "GmbH & Stille" zu betrachten sei.

Hinsichtlich der Beschäftigung des HT könne die Situation der Beschwerdeführerin mit der einer Komplementär-GmbH bei einer GmbH & CO KG verglichen werden. Die GmbH selbst sei nur minimal am Vermögen und am Ergebnis der stillen Mitunternehmerschaft beteiligt; alle wirtschaftlichen Vorgänge würden sich im Bereich der stillen Mitunternehmerschaft abspielen. Losgelöst von der stillen Mitunternehmerschaft entfalte die GmbH für sich alleine überhaupt keine wirtschaftliche Betätigung. Die GmbH habe keinen eigenen Betrieb. Für OT bedeute dies, dass seine Tätigkeit als Geschäftsführer der GmbH praktisch keinen Zeitaufwand in Anspruch genommen habe und er ausschließlich für die stille Mitunternehmerschaft tätig geworden sei.

Nach Ergehen einer abweisenden Berufungsvorentscheidung beantragte die Beschwerdeführerin die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies auch die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab, wobei sie insbesondere Folgendes ausführte:

Die Hinzurechnungsbestimmung des § 7 Z. 6 GewStG gelte nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes auch für Bezüge von wesentlich beteiligten Geschäftsführern einer GmbH & Co KG bei der Gewerbeertragsermittlung der Komplementär-GmbH, sofern dieser Aufwand von der Komplementär-GmbH im Feststellungsverfahren betreffend die KG als Sonderbetriebsausgabe geltend gemacht worden sei. Die Gestaltung einer GmbH und "stillen Mitunternehmerschaft" entspreche in steuerlicher Hinsicht grundsätzlich der einer GmbH & Co KG.

Nach den beiden Gesellschaftsverträgen sei - übereinstimmend mit den Vorschriften des HGB - zur Geschäftsführung und Vertretung der Gesellschaft die Beschwerdeführerin (Geschäftsinhaberin) verpflichtet. Diese Berechtigung und Verpflichtung nehme sie durch ihr Organ (OT) wahr. Die Vergütungen, die durch dessen Tätigkeit veranlasst seien, habe daher die Beschwerdeführerin als eigene Aufwendungen zu tragen.

Dasselbe gelte für die Beschäftigung des Verkaufsleiters HT. Ein Dienstverhältnis bestehe nur mit der GmbH, nicht jedoch mit der Innengesellschaft. Indem er seine Arbeitsleistung (vereinbarungsgemäß) der GmbH erbracht habe, möge er zwar - weil sich "sämtliche wirtschaftliche Vorgänge" dort ereignen - wie OT zugleich bei der Mitunternehmerschaft tätig gewesen sein. Dies ändere jedoch nichts daran, dass er seine Tätigkeit der GmbH gegenüber erbracht habe, die sie für Belange der Mitunternehmerschaft eingesetzt habe, weshalb ihr auch - nicht anders als bei einer GmbH & Co KG - nach Punkt 8 der Gesellschaftsverträge der gesamte für die "Organe und Dienstnehmer" entstandene Aufwand zu ersetzen sei. In der Bereitstellung dieser Arbeitsleistungen an die Mitunternehmerschaft liege die eigene "betriebliche" Tätigkeit der GmbH. Auf Grund der Beteiligung von OT und HT

am Stammkapital der Beschwerdeführerin jeweils zu mehr als einem Viertel sei die Hinzurechnung gemäß § 7 Z. 6 GewStG zu Recht vorgenommen worden. Dass die Beschwerdeführerin am Ergebnis der Mitunternehmerschaft nicht "wesentlich" beteiligt gewesen sei, stehe der Hinzurechnung nicht entgegen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über dagegen erhobene Beschwerde erwogen:

Gemäß § 7 Z. 6 GewStG in der für die Streitjahre geltenden Fassung 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 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."

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

Mit dieser Bestimmung 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 gem. § 23 Z. 2 EStG 1988 nicht gewinnmindernd auswirken können, herbeigeführt.

Ob eine wesentliche Beteiligung an einer GmbH im Sinne des § 7 Z. 6 GewStG vorliegt, ist nach dem Anteil am Stammkapital zu beurteilen. Daraus folgt, dass an der wesentlichen Beteiligung der beiden Gesellschafter OT und HT durch das Hinzutreten von atypisch stillen Gesellschaftern keine Änderung eingetreten ist. Auf die Höhe der Beteiligung der beschwerdeführenden GmbH an der atypisch stillen Gesellschaft kommt es, wie die belangte Behörde zutreffend erkannt hat, im gegebenen Zusammenhang nicht an.

Was die "Weiterverrechnung" der von der beschwerdeführenden GmbH geschuldeten Tätigkeitsvergütungen an die im Innenverhältnis bestehende Mitunternehmerschaft anlangt, gleicht der vorliegende Fall, worauf die belangte Behörde zutreffend hingewiesen hat, den mit den hg. Erkenntnissen vom 26. September 1984, 13/2719/80 und 13/2787/80, entschiedenen, eine GmbH & Co KG betreffenden Beschwerdefällen, auf deren Entscheidungsgründe gemäß 43 Abs. 2 VwGG verwiesen wird, zumal auch die Beschwerde von einer Vergleichbarkeit mit einer GmbH & Co ausgeht.

Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin bedarf es zur Auslösung einer Hinzurechnung gemäß § 7 Z. 6 GewStG nicht einer Stellung des wesentlich Beteiligten als Geschäftsführer. Eine Hinzurechnung nach dieser Bestimmung hat vielmehr immer dann zu erfolgen, wenn Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art von einer in § 7 Z. 6 GewStG umschriebenen Gesellschaft an wesentlich Beteiligte für eine Tätigkeit im Betrieb gewährt werden. Über die Art dieser Tätigkeit normiert § 7 Z. 6 leg.cit. keine Regelung (vgl. das hg. Erkenntnis vom 31. Mai 2000, 95/13/0048). Dass HT "keinerlei Organfunktion für die Beschwerdeführerin" ausübt, ist daher ebenso wenig maßgeblich wie der Umstand, dass der Geschäftsführer OT nur einen Teil seiner Arbeitszeit für die Geschäftsführung und Vertretung der stillen Gesellschaft aufzuwenden hatte.

Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung beruht auf den §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBI. Nr. 416/1994.

Wien, am 28. November 2000

Dr. Weiss

MMag. Urtz

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2000:1995140004.X00

Im RIS seit

02.03.2001

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

© 2026 JUSLINE

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