

# TE Vwgh Erkenntnis 1992/11/17 91/14/0180

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 17.11.1992

## Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

GewStG §7 Z6;

## Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden): 91/14/0181 91/14/0182

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerden der X-GmbH als Rechtsnachfolger der H-GmbH und der B-GmbH in H, vertreten durch Dr. M, Rechtsanwalt in V, gegen die Bescheide der FLD für Kärnten vom 21. Juni 1991, ZI B 29-4/89, betreffend Festsetzung des einheitlichen Gewerbesteuermeßbetrages für 1985 und 1986, ZI B 68-4/90, betreffend Gewerbesteuer 1983 bis 1986, und ZI B 69-4/90, betreffend Festsetzung des einheitlichen Gewerbesteuermeßbetrages für 1983 und 1984, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die angefochtenen Bescheide werden wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 35.220,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

## Begründung

Mit Beschluß der Generalversammlung der H-GmbH bzw der B-GmbH sowie auf Grund des Verschmelzungsvertrages je vom 7. Dezember 1987 wurden die genannten Gesellschaften mit der Beschwerdeführerin durch Aufnahme verschmolzen.

In den Jahren 1985 und 1986 war die Beschwerdeführerin unter ihrem damaligen Firmenwortlaut Organträger der B-GmbH.

Geschäftsführer und (unmittelbar oder mittelbar über andere Gesellschaften) wesentlich beteiligter Gesellschafter war sowohl bei der H-GmbH als auch bei der B-GmbH und der Beschwerdeführerin Horst E (in der Folge: Geschäftsführer).

Anlässlich abgabenbehördlicher Prüfungen bei der H-GmbH und der B-GmbH wurde festgestellt, daß der Geschäftsführerbezug des Geschäftsführers diesem nicht direkt von der H-GmbH bzw B-GmbH zugeflossen sei, sondern über Verrechnung mit der P-GmbH. Diese hätte einerseits am 25. November 1982 mit dem Geschäftsführer

einen Dienstvertrag, und andererseits jeweils am 28. November 1982 mit der H-GmbH und der B-GmbH eine Vereinbarung über eine Personalbereitstellung ua betreffend den Geschäftsführer abgeschlossen.

Der Prüfer vertrat die Ansicht, daß die Form der Auszahlung der Geschäftsführerbezüge durch Zwischenschaltung einer anderen Firma für die Beurteilung der Gewerbesteuerhinzurechnung nach § 7 Z 6 GewStG 1953 unmaßgeblich sei.

Das Finanzamt folgte dieser Ansicht und erließ nach Wiederaufnahme der Verfahren an die Beschwerdeführerin

1) einheitliche Gewerbesteuermeßbescheide für 1985 und 1986 unter Berücksichtigung der Besteuerungsmerkmale der Organgesellschaft B-GmbH, 2) als Rechtsnachfolgerin der H-GmbH Gewerbesteuerbescheide für 1983 bis 1986 und 3) als Rechtsnachfolgerin der B-GmbH Gewerbesteuermeßbescheide für die Jahre 1983 und 1984, in welchen jeweils dem Gewinn aus Gewerbebetrieb (der H-GmbH bzw der B-GmbH) die Bezüge des Geschäftsführers gemäß § 7 Z 6 GewStG 1953 hinzugerechnet wurden.

In den dagegen eingebrachten Berufungen wurde im wesentlichen ausgeführt, der Geschäftsführer hätte weder von der H-GmbH noch von der B-GmbH Gehälter oder sonstige Vergütungen erhalten. Die P-GmbH sei weder mittelbar noch unmittelbar an der H-GmbH bzw der B-GmbH beteiligt. Auch der Geschäftsführer sei an der P-GmbH nicht beteiligt und hätte auch in der Vergangenheit weder mittelbar noch unmittelbar eine Beteiligung an dieser Firma gehalten. Einer extensiven Auslegung des Gesetzes, wonach auch Vergütungen hinzuzurechnen seien, die an nicht wesentlich Beteiligte gewährt worden seien, sofern ein wirtschaftlicher Connex zwischen dem Dritten und einem wesentlich Beteiligten bestehe, könne auf Grund der Eindeutigkeit des Gesetzestextes nicht gefolgt werden. Es sei anerkannt, daß durch die Überlassung von Dienstnehmern an einen Dritten im Rahmen von Dienstverschaffungsverträgen kein Dienstverhältnis zwischen dem Dienstnehmer und diesem Dritten begründet werde. Dienstgeber bleibe in solchen Fällen immer das Unternehmen, das die Dienstnehmer zur Verfügung stelle. Das Gehalt, welches der Geschäftsführer von der P-GmbH erhalte, sei nicht mit den Vergütungen gleichzusetzen, die die H-GmbH und B-GmbH an diese Gesellschaft für die Personalbereitstellung zu leisten hätte. Die Vereinbarungen über die Bereitstellung des Geschäftsführers seien auch nicht deshalb abgeschlossen worden, um der Hinzurechnungsbestimmung des § 7 Z 6 GewStG 1953 zu entgehen. Dies sei etwa dadurch zu beweisen, daß die P-GmbH vereinbarungsgemäß bei Erkrankung oder sonstiger Dienstverhinderung (ausgenommen Urlaub) des Geschäftsführers verpflichtet sei, unentgeltlich eine Ersatzkraft nach Aufforderung zur Verfügung zu stellen. Auch für den Geschäftsführer bringe der Dienstvertrag mit P-GmbH erhebliche Vorteile, vor allem betreffend die Haftung oder die Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall bzw im Fall einer Insolvenz der H-GmbH oder B-GmbH.

Mit den nunmehr mit Beschwerde bekämpften erst-, zweit- und drittangefochtenen Bescheiden wies die belangte Behörde die Berufungen gegen die oben entsprechend mit 1), 2) und 3) bezeichneten Bescheide ab. In den angefochtenen Bescheiden wurde begründend im wesentlichen ausgeführt, dem Umstand, daß von der Gesellschaft an den wesentlich beteiligten Geschäftsführer Geldbeträge geflossen seien, sei größere Bedeutung beizumessen als dem Umstand, wie sie geflossen seien.

Die Beschwerdeführerin erachtet sich durch diese Bescheide wegen unrichtiger Anwendung des § 7 Z 6 GewStG 1953 in ihren Rechten verletzt und beantragt deren Aufhebung wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes.

Die belangte Behörde hat die Verwaltungsakten vorgelegt und jeweils eine Gegenschrift erstattet, in welcher die Abweisung der Beschwerden beantragt wird.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die wegen ihres sachlichen und persönlichen Zusammenhanges zur gemeinsamen Entscheidung verbundenen Beschwerden erwogen:

Die Beschwerdeführerin vertritt die Ansicht, daß eine Hinzurechnung von Bezügen des Geschäftsführers zum Gewinn aus Gewerbebetrieb der H-GmbH und B-GmbH deswegen nicht zu erfolgen hat, weil der Geschäftsführer nicht von der H-GmbH bzw B-GmbH, sondern nur von der P-GmbH Bezüge erhielt, wobei weder der Geschäftsführer an der P-GmbH, noch die P-GmbH an der Beschwerdeführerin, der H-GmbH oder B-GmbH mittelbar oder unmittelbar beteiligt seien.

Nun kann jedoch der Beschwerdeführerin insofern nicht gefolgt werden, als sie die gegenständlich relevanten Rechtsverhältnisse zwischen dem Geschäftsführer und den beteiligten Gesellschaften auf ein Rechtsverhältnis zwischen der H-GmbH bzw der B-GmbH und der P-GmbH einerseits, sowie der P-GmbH und dem Geschäftsführer andererseits reduziert. Unabhängig davon, daß sich die H-GmbH und B-GmbH in den Vereinbarungen je vom 28.

November 1982 verpflichtet haben, der P-GmbH für die Personalbereitstellung des Geschäftsführers bestimmte Kosten zu ersetzen und die P-GmbH dem Geschäftsführer auf Grund des abgeschlossenen Dienstvertrages ein bestimmtes Gehalt zu leisten verpflichtet ist, besteht auch grundsätzlich ein Entgeltanspruch des Geschäftsführers gegenüber der H-GmbH bzw. B-GmbH. Die Bestellung des Geschäftsführers bedarf - völlig losgelöst von einer gegebenenfalls erfolgenden Zurverfügungstellung im Rahmen eines Dienstverschaffungsvertrages - eines Gesellschafterbeschlusses, soweit nicht eine Geschäftsführerbestellung bereits im Gesellschaftsvertrag oder durch Gericht erfolgte. Diese Bestellung ist ein zweiseitiger Rechtsakt, bedarf also der Zustimmung des in Aussicht genommenen Geschäftsführers. Dies erklärt sich schon daraus, daß mit dieser Organstellung bedeutende Pflichten und Haftungen verbunden sind, zu deren Übernahme die Zustimmung des Belasteten erforderlich ist; diese kann auch konkludent erteilt werden, wie zum Beispiel durch positive Abstimmung des Gesellschafter-Geschäftsführers bei der Beschlußfassung über seine eigene Bestellung oder durch die Anmeldung zum Handelsregister (nunmehr Firmenbuch), an der er selbst mitzuwirken hat (vgl Reich-Rohrwig, Das österreichische GmbH-Recht, 95 f). Aus dieser Geschäftsführerbestellung durch die jeweiligen Gesellschafter ist, da die Geschäftsführung einer GmbH im Zweifel entgeltlich ausgeübt wird (vgl Kastner-Doralt-Nowotny, Grundriß des österreichischen Gesellschaftsrechts<sup>5</sup>, 371, Fußnote 24, Reich-Rohrwig, aaO, 107), einerseits ein Anspruch des Geschäftsführers auf Bezahlung und andererseits eine Pflicht der Gesellschaften zur Leistung eines angemessenen Entgeltes für die Geschäftsführung abzuleiten. Der belangten Behörde ist daher im Ergebnis grundsätzlich zuzustimmen, wenn sie dem Umstand der Bezahlung der von den Gesellschaften jeweils zu leistenden Vergütungen für die Geschäftsführung über eine sowohl dem Geschäftsführer als auch der Beschwerdeführerin fremd gegenüberstehende GmbH für die Beurteilung der Hinzurechnung nach § 7 Z 6 GewStG 1953 in wirtschaftlicher Betrachtungsweise keine Bedeutung beigemessen hat. Die zwischen dem Geschäftsführer und der P-GmbH einerseits und zwischen der P-GmbH und der H-GmbH bzw B-GmbH andererseits abgeschlossenen Vereinbarungen vermögen nämlich an den zwischen dem Geschäftsführer und der H-GmbH bzw. B-GmbH grundsätzlich bestehenden jeweiligen Ansprüchen und Pflichten nichts zu ändern.

Dennoch hat die belangte Behörde den angefochtenen Bescheid mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet:

Laut Punkt VIII der zwischen der P-GmbH einerseits und der H-GmbH bzw B-GmbH andererseits jeweils am 28. November 1982 abgeschlossenen Vereinbarungen hatten die H-GmbH bzw B-GmbH als Entgelt für die Personalbereitstellung des Geschäftsführers neben den für den Geschäftsführer anfallenden Kosten auch einen diese Kosten um 3 % übersteigenden Betrag zu leisten. Ohne darzutun, daß Beträge, die diesen 3 % entsprechen, seitens der P-GmbH an den Geschäftsführer ausbezahlt worden wären (wofür im übrigen nach der Aktenlage jeder Anhaltspunkt fehlt), legte die belangte Behörde der Hinzurechnung nach § 7 Z 6 GewStG 1953 den gesamten von der H-GmbH bzw. B-GmbH unter "sonstiger Aufwand" als Personalbereitstellung bzw Kosten der Geschäftsführung verbuchten Aufwand zugrunde. Dadurch, daß die belangte Behörde damit aber den jeweiligen Gewinnen aus Gewerbebetrieb Beträge hinzurechnete, die zwar bei Ermittlung des Gewinnes abgesetzt, dem wesentlich beteiligten Geschäftsführer aber teilweise gar nicht gewährt worden waren, hat sie insoweit die Rechtslage verkannt, weshalb die angefochtenen Bescheide wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes gemäß § 42 Abs 2 Z 1 VwGG aufzuheben waren.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl Nr 104/1991. Das Mehrbegehren an Stempelgebühren war abzuweisen, weil die angefochtenen Bescheide jeweils nur einmal vorzulegen waren.

#### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1992:1991140180.X00

#### **Im RIS seit**

03.04.2001

**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)