



Außenstelle Wien
Senat 11

UNABHÄNGIGER
FINANZSENAAT

GZ. RV/0085-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dkfm. Karl Holztrattner, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12., 13., 14. Bezirk in Wien und Purkersdorf betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1990 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist Kommanditistin und Geschäftsführerin im Rahmen der Fa. K. Entwicklung und Vertrieb neuer Technologien GmbH & Co KG und bezieht Einkünfte aus Gewerbebetrieb sowie nicht selbständiger Tätigkeit.

Im Zuge der BP über den Zeitraum 1990 bis 1992 bei der KG wurde festgestellt, dass die Bw. auch als Dienstnehmerin der Fa. K. Entwicklung und Vertrieb neuer Technologien GmbH

geführt wurde. Diese Kompl.-GmbH ist die einzige geschäftsführende und vertretungsbefugte Gesellschafterin der KG und erhält für diese Tätigkeit eine Vorwegvergütung i. H. der Aufwendungen für die Gehälter und Gehaltsspesen ihrer Dienstnehmer.

Da die Bw. erst mit 31.5.1990 zur Geschäftsführerin der Kompl.-GmbH bestellt wurde, anerkannte die BP lt. st. Rspr. des VwGH vom 15.2.1994, 93/14/0210 die Vergütung der Gehälter und Nebenkosten der Bw. für den Zeitraum Jänner bis Mai 1990 nicht als Betriebsausgabe. Diese nicht anerkannte Gehaltsvergütungen wurden der Bw. als Vorweggewinn im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb angerechnet, die bezahlten Sozialversicherungsbeiträge wurden als Sonderbetriebsausgaben berücksichtigt.

Das Dienstverhältnis zwischen der Kompl.-GmbH und der Bw. für den Zeitraum Jänner bis Mai 1990 wurde somit nicht anerkannt, und die Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit 1990 i.H.v. S 146.662,-- (bisher S 271.786,-- abzgl. Kürzung lt. BP S 125.124,--) ermittelt.

Die Kürzung der Bruttobezüge wurde lt. BP i.H.v. S 147.177,-- vorgenommen, unter Berücksichtigung der darauf entfallende Sozialversicherung i.H.v. S-22.053,-- ergibt sich der Kürzungsbetrag betr. die erklärten Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit lt. BP i.H.v. S 125.124,--.

In der form- und fristgerechten Berufung wird unter Verweis auf die bzgl. der KG eingebrochenen Berufung gegen die BP wie folgt eingewendet:

Das Erkenntnis vom 15.2.1994, 93/14/0210 sei erst nach der BP ergangen und nicht auf die vorliegende Rechtssituation übertragbar. Der Sachverhalt sei ein anderer, da die Geschäftsführung nur ein Teil der Tätigkeit der GmbH sei. Die Kompl.-GmbH lt. zitierten Erkenntnis hatte ausschließlich Geschäftsführertätigkeit und wurde lt. VwGH ausgeführt, dass "entscheidend sei, ob das Dienstverhältnis der Kommanditistin zur Kompl.-GmbH ungewöhnlich und unangemessen zur Erreichung des von der Beschwerdeführerin angestrebten Ziels ist, und seine Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet".

Im vorliegenden Fall sei die Anstellung der Kommanditisten E. D. und W. D. bei der GmbH nicht die Absicht der Steuervermeidung, sondern gab es eine Reihe anderer Gründe. W. D. wollte den Status als ASVG-Versicherter nicht verändern, und war dies Bedingung für die Weiterbeschäftigung. Und auch Frau Edith D. legte Wert auf die Weiterführung dieser Versicherung, da sie beabsichtigte die Pension nach ASVG zu erreichen.

Zudem hätte die GmbH auf Grund ihrer Gewerbeberechtigungen nicht nur die Geschäftsführertätigkeit, sondern auch allgemeine Unternehmensbetätigungen lt.

Gewerbeberechtigungen zum Betriebsgegenstand. Es obliege der GmbH & Co KG und der GmbH die Geschäftseinteilung und Beschäftigung der Mitarbeiter derart zu gestalten, wie es der Kunde verlange. Dass es sich dabei um Kostenersätze zwischen der GmbH und KG handeln muss, würde den steuerrechtlichen Bestimmungen bei Personengesellschaften und Beziehungen zwischen Personengesellschaften und der Gesellschaft entsprechen.

Zur Berufung nahm die BP wie folgt Stellung:

ad Vergütung für die Geschäftsführertätigkeit)

Es ist zwar richtig, dass die Kompl.-GmbH berechtigt ist, die in der Berufung angeführten Tätigkeiten auszuführen, dies wäre im Prüfungszeitraum jedoch nicht der Fall gewesen. Sie übte lt. Aktenlage bzw. Auskunft des Finanzamtes für Körperschaften nur die Geschäftsführertätigkeit bei der KG aus. Die Personalführung ist ein Teil der Geschäftsführung.

Zur Steuervermeidung führt die BP wie folgt aus:

Die Vorgangsweise, nämlich Kommanditisten als Dienstnehmer bei der Kompl.-GmbH anzustellen, führt bei der Bw. zu geringerer Gewerbesteuerlast. Die Kommanditisten selbst hatten Steuervorteile im Bereich der Einkommensteuer, da sie als nichtselbstständig Tätige die Begünstigungen nach §§ 67 und 68 sowie Absetzbeträge wie Arbeitnehmer- und Verkehrsabsetzbetrag erhielten. Somit ist das zitierte VwGH-Erkenntnis anwendbar.

Zur Stellungnahme der BP wurde wie folgt ergänzend eingewendet:

Die Behauptung der BP, dass die Kompl.-GmbH neben der Geschäftsführung noch andere Tätigkeiten im Prüfungszeitraum ausgeübt habe, sei unrichtig. Eine juristische Person könne als solche nicht tätig werden, sondern nur durch ihre Organe bzw. Mitarbeiter. Das Leistungsvolumen der Bw. wäre in der Stellungnahme bzgl. der Berufung gegen die Feststellungsbescheide ausführlich erläutert worden.

Die Bw. hätte über Jahrzehnte für die KG gearbeitet und daher auch entsprechende Rechte nach dem Angestelltengesetz, wie Abfertigungsansprüche, Urlaubsansprüche, Krankengeld-Fortzahlung, u.dgl. erworben. Bei ausschließlicher Tätigkeit im Rahmen des Kommanditistenverhältnisses bei der KG hätte die Bw. jedoch auf diese Rechte verzichten müssen. Die Bw. wäre daher nur unter der Bedingung des Weiterbestehens eines Dienstverhältnisses über die Konstruktion der GmbH bereit gewesen, ihre volle Arbeitskraft der KG zur Verfügung zu stellen.

Über die Berufung wurde erwogen:

ad Vergütung für die Geschäftsführertätigkeit)

Für Kommanditisten, die nicht handelsrechtliche Geschäftsführer der Kompl. -GmbH sind, besteht i.d.R. kein wirtschaftlicher Grund, ihre Tätigkeit nicht unmittelbar der KG zu erbringen, sondern die Kompl. -GmbH zwischenzuschalten. Lt. st. Rspr. des VwGH ist eine solche Zwischenschaltung steuerlich nicht anzuerkennen, wenn nicht im Einzelfall stichhaltige außersteuerliche Gründe vorgebracht werden können (u.a. VwGH 86/14/0203, 7.11.1989, 21.2.2001, 2001/14/0008, 19.11.1998, 98/15/0150).

Die Bw. ist an der KG im Zeitraum 1990 u. 1991 mit 20%, im Zeitraum ab 2.1.1992 mit 33,33% am Erfolg und Betriebsvermögen beteiligt. Die GmbH ist Komplementärin und mit 0% an der KG beteiligt, sie erhält die ihr entstehenden Kosten für die Geschäftsführung und eine Haftungsentschädigung ersetzt.

Die Bw. ist seit 31.5.1990 als Geschäftsführerin Dienstnehmerin der GmbH .

Strittig ist, ob die ersetzenen Kosten für die Geschäftsführung der GmbH richtigerweise zu vergüten waren oder ob diese als Gewinnanteile der Bw. anzusehen sind. Das Dienstverhältnis der Gesellschafterin im Zeitraum 1-5/1990 ist lt. Ansicht der BP nicht anzuerkennen, weil sie in diesem Zeitraum nicht mit der Geschäftsführung betraut war.

Im vorliegenden Fall ist somit die Bw. bereits im Zeitraum 1-5/1990 für die KG, und erst ab dem 31.5.1990 auch als Geschäftsführerin der GmbH tätig. Als Grund für den Abschluss der Dienstverhältnisse ist lt. BP der abgabenersparende Effekt bzw. Steuervermeidung betr. Gewerbesteuer und die Nutzung von Steuervorteilen im Bereich der Einkommensteuer bzgl. Begünstigungen wie z.B. Absetzbeträge (Arbeitnehmer und Verkehrsabsetzbetrag) anzuführen. Daher sind lt. Ansicht der BP die Dienstverhältnisse unter Verweis auf die Erkenntnisse des VwGH vom 15.2.1994, 93/14/0210 nicht anzuerkennen.

Eingewendet wird, dass das Erkenntnis des VwGH auf den vorliegenden Fall nicht übertragbar sei. Die GmbH hatte ausschließlich die Geschäftsführung zum Betriebsgegenstand, der Gegenstand der GmbH im Berufungsfall laute wie lt. Firmenbuch ersichtlich auf "die Erzeugung von Heizkörperverkleidungen, Handel mit Waren aller Art, insb. Heizkörperverkleidungen u. Sanitärgegenständen, Montage von Heizkörperverkleidungen, die Setzung von Kachelöfen u.dgl., Mauertrockenlegungen sowie die Beteiligung an Unternehmen gleicher oder ähnlicher Art und die Übernahme deren Geschäftsführung". Die GmbH besitze somit die entsprechenden Gewerbeberechtigungen, und sei die Geschäftsführung nur ein Teil ihrer Tätigkeit.

Im ggstdl. Fall ist die Bw. lt. ergänzenden Ausführungen zur Berufung gegen die Feststellungsbescheide der KG nicht nur als Geschäftsführerin tätig, da dies bei einer Firmengröße wie der Bw. wirtschaftlich nicht möglich sei. Die Aufgabe der Bw. sei die Leitung des Bereiches Heizkörperverkleidungen, Durchführung der Lohn- und Gehaltsverrechnung, Führung der Kassa und Erledigung sämtlicher Büroarbeiten. Die Bw. wäre weiters allein und ganztägig in der Filiale Floridsdorf tätig gewesen, und hätte diesbzgl. sämtliche Leistungen erbracht. Die Gehaltszahlungen hätte die GmbH von der KG als Aufwandsentschädigung erhalten.

Die Bw. war somit als Bürokraft und auch Ganztagskraft einer Filiale tätig, wofür die KG die Aufwandsentschädigung an die GmbH bezahlte. Es handelt sich diesbzgl. somit nicht um die Geschäftsführertätigkeit, sondern um Tätigkeiten, die dem überwiegenden Interesse der KG dienen. Die Bw. bestätigt somit selbst die Feststellungen der BP, da sie im Zeitraum 1-5/1990 (im überwiegenden Maße) nicht für die GmbH als Geschäftsführerin tätig geworden ist. Die Nichtanerkennung des Dienstverhältnisses mit der GmbH im Zeitraum 1-5/1990 ist daher nicht als unrichtig zu beurteilen. Auch übte lt. Aktenlage und Auskunft des Finanzamtes für Körperschaften die GmbH nur die Geschäftsführertätigkeit bei der KG aus.

Als Grund für die Anstellung der Bw. bei der GmbH vor ihrer Geschäftsführertätigkeit wurden weiters die sozialversicherungsrechtliche Gründe, die Pensionsbezüge nach dem ASVG zu erreichen, eingewendet. Dazu ist auszuführen, dass auch ein Dienstverhältnis zur KG möglich gewesen wäre, und den gewünschten Versicherungsschutz nach dem ASVG mit sich gebracht hätte. Lt. st. Rspr. des VwGH besteht die wirtschaftlich angemessene Gestaltung für das für die KG tätige Personal – mit Ausnahme des Geschäftsführers der Kompl.-GmbH – i.d.R. im unmittelbaren Vertragsverhältnis (Dienstverhältnis) zur KG (E 19.11.1998, 98/15/0150).

Das Berufungsbegehren ist daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, 31. Oktober 2003