



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dkfm. Karl Holztrattner, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13., 14. Bezirk und Purkersdorf in Wien betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1991 und 1992 entschieden:

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1991 und 1992 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe bzw. den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

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

Der Bw. ist Kommanditist der Fa. K. Entwicklung und Vertrieb neuer Technologien GmbH & Co KG und bezieht Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Im Zuge der BP über den Zeitraum 1990 bis 1992 bei der KG wurde festgestellt, dass der Bw. auch als Dienstnehmer 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.

Der Bw. war im Zeitraum 1990 für die KG und ab Jänner 1991 als Dienstnehmer der Kompl.-GmbH tätig, jedoch 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 1991 bis 1992 nicht als Betriebsausgabe, da der Bw. nie als Geschäftsführer der GmbH bestellt war. Die nicht anerkannten Gehaltsvergütungen wurden dem Bw. als Vorweggewinn im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb angerechnet, und die bezahlten Sozialversicherungsbeiträge wurden als Sonderbetriebsausgaben berücksichtigt.

Die Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit 1991 und 1992 wurden lt. BP i.H.v. S 0,-, die Gewinnanteile der KG gem. § 188 BAO wurden als Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.H.v. S 329.040,-- und S -122.288,-- für die Jahre 1991 und 1992 festgestellt.

In der form- und fristgerechten Berufung wird unter Verweis auf die bzgl. der KG eingebrachten 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 die Geschäftsführertätigkeit ausgeübt und wurde lt. VwGH ausgeführt, dass "lediglich 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 mit der Absicht der Steuervermeidung erfolgt, 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 E. 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 Geschäftsteilung 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 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 Bw. aus. Die Personalführung ist ein Teil der Geschäftsführung.

Zur Steuervermeidung führt die BP weiters 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.

Der Bw. hätte bereits über Jahre 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 der Bw. jedoch auf diese Rechte verzichten müssen. Der Bw. wäre daher nur unter der Bedingung des Weiterbestehens eines Dienstverhältnisses über die Konstruktion der GmbH bereit gewesen, seine volle Arbeitskraft der KG zur Verfügung zu stellen.

Über die Berufung wurde erwogen:

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).

Der Bw. ist als Kommanditist mit 13% ab dem 8.6.1990 bzw. 23,61% ab dem 2.1.1992 am Erfolg und Betriebsvermögen der KG 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. Der Bw. war im Zeitraum 1990 als Lehrling Dienstnehmer der KG, im Zeitraum 1991 u. 1992 Dienstnehmer der GmbH.

Strittig ist, ob die ersetzen Kosten für die Dienstverhältnis bei der GmbH richtigerweise zu vergüten waren oder ob diese als Gewinnanteile des Bw. anzusehen sind. Das Dienstverhältnis des Bw. im Zeitraum 1991 bis 1992 ist lt. Ansicht der BP nicht anzuerkennen, weil er in diesem Zeitraum nicht mit der Geschäftsführung betraut war. Als Grund für den Abschluss der Dienstverhältnisse ist 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 ist lt. Ansicht der BP das Dienstverhältnis 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 hätte 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.

Zu den Einwendungen des Bw. ist auszuführen, dass dieser im Zeitraum bis 30.6.1990 im Rahmen eines Lehrlingsvertrages bei der KG angestellt war. Er ist lt. ergänzenden Ausführungen im Rahmen der Berufung gegen die F-Bescheide der KG für Werbung und Messeveranstaltungen, Kundeneinschulung im Zusammenhang mit Mauertrockenlegungen (Seminare u. Vorträge), sowie weiters für die EDV des Betriebes zuständig. Er hätte diese Tätigkeit als Angestellter der GmbH für die KG ausgeübt, und wurden diese Aufwendungen durch die KG an die GmbH auch ersetzt.

Das Dienstverhältnis zur GmbH ist somit jedenfalls als unangemessen und ungewöhnlich zu beurteilen. Der Bw. ist nicht Geschäftsführer, stand bereits im Zeitraum 1990 im Dienstverhältnis mit der KG, und erbringt auch weiterhin Leistungen für die KG. Außersteuerliche Gründe für die gewählte Vorgangsweise können nicht erkannt werden, zumal die Einwendungen betr. ASVG-Versicherung als außersteuerlich nicht relevant zu beurteilen sind. Auch übte lt. Aktenlage die GmbH nur die Geschäftsführertätigkeit für die KG aus.

Als Grund für die Anstellung des Bw. bei der GmbH wurden sozialversicherungsrechtliche Gründe 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. Die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1991 und 1992 werden auf Basis der Einkünfte betr. die Feststellung der gemeinschaftlichen Einkünfte gem. § 188 BAO der Fa. K. GmbH & Co KG, StNr. 08 510/1368-18 abgeändert.

Die Gewinnanteile bzw. Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Jahre 1991 und 1992 lauten daher auf S 336.372,-- und S -153.487,--.

Beilage: 4 Berechnungsblätter

Wien, 31. Oktober 2003