

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

13.12.1977

Geschäftszahl

1550/77

Beachte**Besprechung in:**

Plückebaum-Malitzky: UStG, 10te Auflage, TZ 743/12 f; Paul Doralt, in Kastner-Stoll, S 485;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Kadecka und die Hofräte Dr. Schima, Dr. Reichel, Dr. Seiler und Dr. Schubert als Richter, im Beisein des Schriftführers Finanzoberkommissär Rosenmayr, über die Beschwerde des Präsidenten der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) dieser Finanzlandesdirektion (Berufungssenat IX) vom 29. März 1977, Zl. 6-1695/77, betreffend Umsatzsteuer für 1975 der mitbeteiligten Partei NN Ges.m.b.H. in S, vertreten durch Dr. Ferdinand Fasching und Werner Pennerstorfer, Rechtsanwälte in St. Pölten, Bahnhofplatz 16, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Begründung

Die Mitbeteiligte wurde am 25. November 1974 gegründet, am 5. Dezember 1974 in das Handelsregister eingetragen und hat ihren Geschäftsbetrieb am 1. Jänner 1975 aufgenommen. Gegenstand des Unternehmens ist nach dem Gesellschaftsvertrag die Ausübung des Modistengewerbes, des Hutmachergewerbes sowie der Handel mit allen im freien Verkehr gestatteten und rücksichtlich des Verkaufes nicht an eine besondere Bewilligung (Konzession) gebundenen Waren, ausschließlich des Landhandels. Die Gesellschaft (im folgenden auch als "Ges.m.b.H." bezeichnet) ist nach dem Gesellschaftsvertrag weiters berechtigt, andere Unternehmen gleicher oder ähnlicher Art zu erwerben, zu errichten, zu pachten oder sich an ihnen zu beteiligen und überhaupt alle zur Erreichung des Gesellschaftszweckes erlaubten, notwendigen oder förderlichen Geschäfte zu tätigen. Im besonderen ist die Tätigkeit der Ges.m.b.H. auf die Förderung der Geschäfte der in Rechtsform einer Kommanditgesellschaft zu gründenden Firma "NN" ausgerichtet. In einem dem Finanzamt für Körperschaften in Wien am 3. März 1975 vorgelegten Fragebogen ist als Tätigkeit der Ges.m.b.H. "Beteiligungsgesellschaft" angegeben. Das Stammkapital der Ges.m.b.H. beträgt S 100.000,-, wovon auf die Gesellschafter AN Ö. S 60.000,-, auf Dr. BN, der zugleich Geschäftsführer der Gesellschaft ist, S 25.000,- und auf CN Ö. S 15.000,- entfallen.

Zugleich mit der Ges.m.b.H. wurde eine Ges.m.b.H. & Co. KG. (im folgenden als "KG" bezeichnet) in der Weise begründet, daß die Ges.m.b.H. der bereits bestehenden BN OHG (mit den Gesellschaftern AN und Dr. BN) als persönlich haftender Gesellschafter beiträt, während die beiden vorgenannten offenen Handelsgesellschafter als persönlich haftende Gesellschafter ausschieden und sich an der hiemit neugegründeten KG. als Kommanditisten beteiligten. Auch die KG. nahm nach dem Gesellschaftsvertrag mit 1. Jänner 1975 den Geschäftsbetrieb auf. Gegenstand des Unternehmens der KG. ist ebenfalls die Ausübung des Modistengewerbes, des Hutmachergewerbes und der Handel mit allen im freien Verkehr gestatteten und rücksichtlich des Verkaufes nicht an eine besondere Bewilligung (Konzession) gebundenen Waren, ausschließlich des Landhandels. Auch die KG. ist berechtigt, andere Unternehmen gleicher oder ähnlicher Art zu erwerben, zu errichten, zu pachten oder sich an ihnen zu beteiligen und überhaupt alle zur Erreichung des Gesellschaftszweckes erlaubten, notwendigen oder förderlichen Geschäfte zu tätigen. Komplementär und Geschäftsführer der KG. ist nach deren Gesellschaftsvertrag die Ges.m.b.H. Kommanditisten sind AN und Dr. BN.

An Einlagen wurden bedungen von der Ges.m.b.H. S 10.000,--, von AN S 300.000,-- und von Dr. BN S 200.000,--. Der alleinvertretungsbefugte Geschäftsführer (die Ges.m.b.H.) erhält nach dem KG-Gesellschaftsvertrag für seine Tätigkeit den Ersatz der mit der Geschäftsführung verbundenen Auslagen, unabhängig vom Vorliegen eines Gewinnes.

Im Unternehmen der Mitbeteiligten (Ges.m.b.H.) fand im Jänner 1976 eine das Jahr 1975 betreffende Umsatzsteuernachschau statt. Bei dieser wurde laut angefochtenem Bescheid unter anderem festgestellt, daß sich die Tätigkeit der Mitbeteiligten lediglich auf die Geschäftsleitung der KG. als deren Komplementär beschränkt habe. Hiefür habe die KG. der Ges.m.b.H. monatlich S 60.000,-- bezahlt. Diesen Betrag habe die Mitbeteiligte der Umsatzsteuer unterzogen, während die KG. den entsprechenden Vorsteuerabzug geltend gemacht hätte. Andere steuerpflichtige Vorgänge seien bei der Mitbeteiligten im Zuge der Nachschau nicht festgestellt worden.

In der am 28. September 1976 eingebrachten Umsatzsteuererklärung für 1975 wies die Mitbeteiligte einen steuerpflichtigen Umsatz in der Höhe von S 720.000,-- und eine darauf entfallende Umsatzsteuer von S 115.200,-- aus. Vorsteuern machte sie im Betrag von S 940,-- geltend. In einer dem Finanzamt ebenfalls am 28. September 1976 vorgelegten Gewinn- und Verlustrechnung für das Jahr 1975 scheint der Betrag von S 720.000,-- unter der Bezeichnung "Umsatzerlöse" auf. Sonst sind bei den Erträgen nur Zinserträge (S 478,--) und eine Rückstellungsauflösung (rund S 20,--) ausgewiesen. Die verzeichneten Aufwendungen (ohne Verlustanteile) von rund S 726.000,-- setzen sich zum überwiegenden Teil (mit über S 700.000,--) aus Personalaufwendungen (Gehälter und gehaltsabhängige Abgaben) zusammen.

Im Umsatzsteuerbescheid für 1975 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer abweichend von der Erklärung mit Null Schilling fest. Da die Mitbeteiligte keine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von (umsatzsteuerbaren) Einnahmen entfalte, könne sie nicht als Unternehmer im Sinne des § 2 des Umsatzsteuergesetzes 1972 (UStG 1972) angesehen werden. Es sei daher von ihr weder eine Umsatzsteuer zu entrichten, noch könnten Vorsteuern abgezogen werden.

In der gegen den Umsatzsteuerbescheid für 1975 erhobenen Berufung vertrat die Mitbeteiligte unter Bezugnahme auf einen Erlaß des Bundesministers für Finanzen, deutsches und österreichisches Schrifttum und Urteile des Reichsfinanzhofes und des Bundesfinanzhofes im wesentlichen die Auffassung, daß sie schon als Kapitalgesellschaft grundsätzlich Unternehmer sei. Da die Ges.m.b.H. jedem Dritten gegenüber selbständig auftrete, Geschäfte abschließe und Verbindlichkeiten eingehe, also unbestreitbar nach außen auftrete, ja sogar Angestellte beschäftige, die notwendigerweise als ihre Organe tätig würden, sei es nicht möglich, ihre Unternehmereigenschaft zu verneinen. Dadurch, daß die Mitbeteiligte ihre Geschäftsführertätigkeit gegen ein besonderes Entgelt ausgeübt habe, hätte sie aber auch einen steuerbaren und steuerpflichtigen Umsatz bewirkt. Im Hinblick auf das Sonderentgelt für die Geschäftsführertätigkeit liege kein nichtsteuerbarer Gesellschafterbeitrag vor. Überdies habe die Umsatzsteuernachschau bei der Mitbeteiligten keine Abweichungen gegenüber den Angaben in den Umsatzsteuervoranmeldungen ergeben, wie der damals aufgenommenen Niederschrift zu entnehmen sei.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung der Mitbeteiligten teilweise Folge. Ausgehend von einer Umsatzsteuerbemessungsgrundlage von Null Schilling wurde auch die Umsatzsteuer mit Null Schilling festgesetzt. Die Vorsteuern wurden in der geltend gemachten Höhe von S 940,-- zum Abzug zugelassen. In der Begründung ihrer Berufungsentscheidung führte die belangte Behörde aus, daß der Ges.m.b.H. als Kapitalgesellschaft in umsatzsteuerrechtlicher Hinsicht die Unternehmereigenschaft als solche zukomme, zumal die Mitbeteiligte zu gewerblichen Zwecken errichtet worden und Dritten gegenüber, sohin also auch nach außen, selbständig aufgetreten sei. Beschäftige sie doch eigene Angestellte.

Die Mitbeteiligte sei, wie im angefochtenen Bescheid weiter dargelegt wird, für ihre Geschäftsführertätigkeit im Rahmen der Ges.m.b.H. & Co. KG. besonders entlohnt worden. Sie habe für das Streitjahr 1975 ein monatliches Fixum von S 60.000,--, sohin insgesamt S 720.000,--, erhalten. Nun sei aber in einem solchen Fall, in welchem die Geschäftsführung einer Ges.m.b.H. & Co. KG. der Ges.m.b.H. als Komplementärin übertragen werde, diese Geschäftsführung eben dieser Gesellschaftsform arteigen und stelle an sich nichts besonderes dar. Die Leistung sei ein gesellschaftsrechtlicher Vorgang, bei dem lediglich eine gesellschaftsrechtliche Funktion ausgeübt werde. Damit sei aber der vorliegende Rechtsstreit zu Ungunsten der Mitbeteiligten entschieden, da eine nichtsteuerbare Gesellschaftsleistung (Gesellschafterbeitrag) vorliege. Es gehe nämlich nicht an, den Sachverhalt, der den Tatbestand des Gesellschafterbeitrages decke, in die Form eines Leistungsbeitrages zu kleiden, um auf diese Weise eine nicht steuerbare Beitragsleistung in einen steuerbaren Leistungsaustausch zu verwandeln. Da jedoch die Unternehmereigenschaft der Mitbeteiligten habe bejaht werden können, sei der geltend gemachte Vorsteuerabzug anzuerkennen.

Gegen diese Berufungsentscheidung der belangten Behörde richtet sich die vorliegende Beschwerde des Präsidenten der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, in der der beschwerdeführende Präsident eine inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides geltend macht. Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde und die von der mitbeteiligten Partei hiezu erstattete Gegenschrift erwogen:

Nach dem ersten Satz des § 1 Abs. 1 Z. 1 UStG 1972 unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

Gemäß § 2 Abs. 1 leg.cit. ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfaßt die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Unternehmer können nicht nur natürliche oder juristische Personen (wie Gesellschaften mit beschränkter Haftung) als solche sein, sondern auch Personenvereinigungen und, auf den Beschwerdefall bezogen, insbesondere auch Kommanditgesellschaften. Die Leistungen, mit denen Gesellschafter in Ausübung einer gesellschaftsrechtlichen Funktion wie der eines Geschäftsführers bei einer Kommanditgesellschaft für die Gesellschaft tätig werden, bewirken keinen Leistungsaustausch, sondern vielmehr eine Leistungsvereinigung. Mit derartigen Leistungen entfallen die Gesellschafter selbst keine Unternehmertätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG 1972, sondern tragen lediglich dazu bei, daß die Gesellschaft nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen tätig werden kann und somit zum Unternehmer wird. Dabei kann es nicht maßgeblich sein, ob nun die Gesellschafter für ihre Leistung unmittelbar am Geschäftserfolg der Gesellschaft teilhaben oder unabhängig von ihm (aber letztlich doch zu seinen Lasten) eine Vergütung erhalten; ändert doch dieses Kriterium nichts daran, daß die Geschäftsführertätigkeit eines Gesellschafters, welche eine unerläßliche Voraussetzung für die Unternehmertätigkeit der Gesellschaft bildet, eben nur als Grundlage für die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit der Gesellschaft als Unternehmer, nicht aber selbst als unternehmerische Betätigung angesehen werden kann.

Wie § 2 Abs. 1 leg. cit. zeigt, ist zwar auch ein Leistungsaustausch zwischen einer Personenvereinigung und ihren Mitgliedern, die sowohl als Leistungsempfänger als auch als als Leistende auftreten können, möglich (hg. Erkenntnis vom 17. März 1976, Zl. 999/75), was bedeutet, daß ein Gesellschafter seiner Gesellschaft gegenüber auch als Unternehmer tätig zu werden vermag. Eine solche Unternehmertätigkeit kann nach dem Gesagten jedoch nicht in Leistungen bestehen, mit denen ein Gesellschafter in gesellschaftsrechtlicher Funktion für die Gesellschaft tätig wird. Eine Unternehmertätigkeit des Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft wird aber in der Regel vorliegen, wenn der Gesellschafter gegenüber der Gesellschaft wie einem Dritten gegenüber tätig wird.

Im Beschwerdefall nahm die Mitbeteiligte (die Komplementär-Ges.m.b.H.) ihre Tätigkeit mit 1. Jänner 1975 auf. Ihre Leistung erschöpfte sich im Streitjahr 1975 in der Führung der Geschäfte der KG. Mit dieser Leistung trug die Mitbeteiligte, wie ausgeführt, im Sinne einer Leistungsvereinigung zum Unternehmen der KG. bei, ohne aber selbst eine Unternehmertätigkeit zu entfalten. Da die Mitbeteiligte im Jahre 1975 nur als Geschäftsführerin der KG. ihre Leistungen erbrachte, liegt sohin für das Jahr 1975 keine berufliche oder gewerbliche Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG 1972 vor; denn daß die Mitbeteiligte etwa im Hinblick auf Vorbereitungshandlungen für eine künftige Unternehmertätigkeit als Unternehmer anzusehen wäre - siehe das hg. Erkenntnis vom 21. Juni 1977, Zl. 2522/76 -, hat das Verwaltungsverfahren, wie der Vollständigkeit halber erwähnt sei, in keiner Weise ergeben. Hat aber die Mitbeteiligte keine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG 1972 ausgeübt, dann kommt ihr nach dieser Gesetzesstelle auch die Unternehmereigenschaft nicht zu, woran die Rechtsform der Mitbeteiligten und ihr Gründungszweck nichts zu ändern vermögen (siehe nochmals das Erkenntnis Zl. 2522/76). Auch das selbständige Auftreten nach außen begründet keine Unternehmereigenschaft, wenn es nicht durch Teilnahme am Wirtschaftsverkehr mittels gewerblicher oder beruflicher Leistungen geschieht (siehe z. B. die hg. Erkenntnisse vom 23. September 1971, Slg. Nr. 4276/F, und vom 5. September 1974, Slg. Nr. 4721/F). Hier gilt nun gleichfalls die Betrachtung, daß die Ausübung einer gesellschaftsrechtlichen Funktion, wie sie die Mitbeteiligte mit ihrer Geschäftsführertätigkeit erbrachte, dazu dient, daß das Unternehmen der Gesellschaft mit seinen Leistungen am Wirtschaftsverkehr teilnehmen kann, während die Gesellschafterleistung selbst noch zu keiner Teilnahme am Wirtschaftsverkehr führt. Der Standpunkt der belangten Behörde, die Mitbeteiligte sei im Streitjahr Unternehmer gewesen, entspricht sohin nicht dem Gesetz und belastet den angefochtenen Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit.

Die mitbeteiligte Partei bekämpft die Auffassung des beschwerdeführenden Präsidenten, sie wäre nicht Unternehmer gewesen, in der Gegenschrift vor allem unter Hinweis auf das Urteil des Bundesfinanzhofes vom 19. Juli 1973, BStBl. II Seite

764. In diesem Urteil brachte dieser Gerichtshof zum Ausdruck, die Führung der Geschäfte einer KG. durch eine Ges.m.b.H., die die einzige Komplementärin der KG. sei, gegen Erstattung der Aufwendungen sei eine steuerpflichtige Leistung. Der Verwaltungsgerichtshof vermag sich dieser Rechtsmeinung des Bundesfinanzhofes aus den angestellten Überlegungen jedoch nicht anzuschließen. Zudem sei erwähnt, daß sich der Gedanke der Leistungsvereinigung (insbesondere) bei Personengesellschaften auch in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes findet (siehe z. B. sein Urteil vom 19. Juni 1969, BStBl. II Seite 606). Es fällt vor allem bei einer Komplementär-Ges.m.b.H., die keine andere Leistung erbringt, als die Geschäfte der Ges.m.b.H. & Co.KG. zu besorgen, schwer, in konsequenter Verfolgung des Bundesfinanzhof-Standpunktes anzunehmen, daß die Ges.m.b.H. zur Leistungsvereinigung nichts beiträgt, wenn sie für die notwendige Geschäftsführung statt eines entsprechenden Gewinnanteiles eine gewinnunabhängige Vergütung (Auslagenersatz) erhält. Im Schrifttum ist das Urteil des Bundesfinanzhofes vom 19. Juli 1973 übrigens in der BRD wie in Österreich nicht unwidersprochen geblieben (Plückebaum-Malitzky, Umsatzsteuergesetz, 10. Auflage, Tz 743/12 f und Paul Doralt in Kastner-Stoll, a.a.O., Seite 485).

Die Rechtsrüge des beschwerdeführenden Präsidenten besteht sohin zu Recht. Außerdem bemängelt der beschwerdeführende Präsident (im Sinne eines Verfahrensmangels) zutreffend, daß der steuerliche Vertreter der Mitbeteiligten in der mündlichen Berufungsverhandlung darauf hingewiesen habe, die von der Mitbeteiligten der KG. in Rechnung gestellte Umsatzsteuer werde gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1972 geschuldet, daß die belangte Behörde hieraus aber keine Konsequenzen (entsprechend §§ 114 und 115 Abs. 1 BAO) gezogen hätte.

Wegen des aufgezeigten Rechtsirrtums der belangten Behörde war der angefochtene Bescheid gemäß § 42 Abs. 2 lit. a VwGG 1965 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Wien, am 13. Dezember 1977