

**Gericht**

Verwaltungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

21.02.1990

**Geschäftszahl**

89/13/0060

**Beachte****Besprechung in:**

ÖStZB 1990, 274;

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Hofstätter und die Hofräte Dr. Schubert, Dr. Drexler, Dr. Pokorny und Dr. Graf als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Wimmer, über die Beschwerde der Firma X gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat VIII, vom 13. Jänner 1989, Zl. 6/4 - 2082/1986, betreffend Feststellung von Einkünften und Gewerbesteuer für die Jahre 1979 bis 1983, zu Recht erkannt:

**Spruch**

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 2.760,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Begründung**

An der seit 1971 im Handelsregister eingetragenen beschwerdeführenden Kommanditgesellschaft (KG) waren in den Streitjahren 1979 bis 1983 D sen. als Komplementär zu 75 Prozent und sein Sohn D jun. als Kommanditist zu 25 Prozent beteiligt. Die Kommanditeinlage betrug S 60.000,--.

Anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung (BP) im Unternehmen der KG vertrat der Prüfer die Auffassung, daß die Gehälter des D jun. keine Betriebsausgaben wären, sondern dem Gesellschafter als Gewinnanteil (Vorweggewinnanteil, Sondervergütung) zuzurechnen seien.

Gegen die vom Finanzamt entsprechend der Auffassung der BP erlassenen Bescheide betreffend Einkunftsfeststellung gemäß § 188 BAO und Gewerbesteuer wandte die Beschwerdeführerin in ihrer Berufung im wesentlichen ein, daß das Gesellschaftsverhältnis mit D jun. nur formell bestanden habe. Seine Beteiligung als Kommanditist hätte bereits nach Ablauf von zwei Jahren nach der Registergründung der KG gelöscht werden müssen, weil zu diesem Zeitpunkt seine Einlage aufgebraucht gewesen sei und nicht die geringste Möglichkeit bestanden habe, diese Einlage jemals aufzufüllen. Über die Einlage hinaus habe D jun. nicht gehaftet, und er sei auch an der Geschäftsführung der KG nicht beteiligt gewesen. D jun. habe somit die Voraussetzungen für eine Mitunternehmerschaft nicht erfüllt, wohl aber die (im einzelnen aufgezählten) für ein Dienstverhältnis. Sein Lohn sei daher als Betriebsausgabe und nicht als Vergütung im Sinne des § 23 EStG 1972 zu behandeln.

Die belangte Behörde vertrat im angefochtenen Bescheid hingegen die Auffassung, D jun. wäre sehr wohl in den Streitjahren Kommanditist gewesen. Dies schließe die Behandlung seines Gehaltes als Betriebsausgabe aus. Dieser Gehalt sei eine Vergütung im Sinne des § 23 Z. 2 EStG 1972, daher bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb zu erfassen und als "Vorweggewinn" dem D jun. zuzurechnen. Die Verluste, welche die KG in den Jahren 1979 und 1980 erlitten hatte, brachte die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid allein beim Komplementär zum Ansatz.

Vorliegende Beschwerde macht sowohl inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides als auch dessen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend.

Die belangte Behörde legte die Akten des Verwaltungsverfahrens vor und beantragt in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

I. Nach § 28 Abs. 1 Z. 4 VwGG hat die Beschwerde die bestimmte Bezeichnung des Rechtes, in dem der Beschwerdeführer verletzt zu sein behauptet (Beschwerdepunkte), zu enthalten. Der Angabe der Beschwerdepunkte kommt deshalb wesentliche Bedeutung zu, weil der Verwaltungsgerichtshof den angefochtenen Bescheid gemäß § 41 Abs. 1 VwGG grundsätzlich nur im Rahmen der geltend gemachten Beschwerdepunkte zu prüfen hat. Diesen Rahmen kann der Beschwerdeführer nach Ablauf der Beschwerdefrist nicht mehr erweitern.

Die vorliegende Beschwerde gibt zwar nicht ausdrücklich Beschwerdepunkte an, doch sind diese dem abschließenden Begehren der Beschwerdeführerin deutlich zu entnehmen. Die Beschwerdeführerin stellt am Ende ihrer Beschwerde den Antrag, entweder

- a) ein Dienstverhältnis zwischen D jun. und der beschwerdeführenden KG anzuerkennen, oder
- b) bei Nichtanerkennung des Dienstverhältnisses die Gewinnverteilung entsprechend der Eintragung in das Handelsregister ohne die nicht mündlich oder schriftlich vertraglich festgelegten Vorentnahmen durchzuführen.

Die Beschwerdeführerin erachtet sich somit dadurch in ihren Rechten verletzt,

- a) daß ein Dienstverhältnis mit D jun. nicht anerkannt wurde und
- für den Fall, daß dies zu Recht nicht geschah -
- b) daß bei der Gewinnermittlung "Vorentnahmen" zum Ansatz kamen.

Diese Beschwerdepunkte decken sich, sieht man von der in Punkt III. behandelten Frage ab, mit dem übrigen Beschwerdeinhalt.

#### II.A) DIENSTVERHÄLTNIS

1. Die Beschwerdeführerin zieht in der Beschwerde in Zweifel, ob es überhaupt zur Errichtung (Entstehung) der KG kam. Diese Ausführungen fallen jedoch insgesamt unter das aus § 41 Abs. 1 VwGG abzuleitende Neuerungsverbot. Noch in der Berufung hatte die Beschwerdeführerin vorgetragen, daß ihr Unternehmen (1971) durch Eintragung in das Handelsregister gegründet worden sei. Die Errichtung eines (mündlichen oder schriftlichen) Gesellschaftsvertrages bildet keine Voraussetzung für das Entstehen einer KG. Sie kann auch stillschweigend gegründet werden (Kastner, Grundriß des österreichischen Gesellschaftsrechts<sup>4</sup>, Seite 119).

2. Der Bestand einer KG wird nicht dadurch berührt, daß die Kommanditeinlagen nach der Gründung nicht geändert wurden. Denn zu mehr als zum Einbringen der bedungenen Einlage ist der Kommanditist nicht gehalten, es sei denn, daß abweichendes vereinbart wurde, was die Beschwerdeführerin aber nicht behauptet. Selbst ein vereinbarungswidriges Verhalten könnte für sich allein die EXISTENZ der KG als solcher noch nicht in Frage stellen.

3. Aus der Kommanditeinlage (Haft einlage) ergeben sich (mangels behaupteter abweichender Vereinbarung) auch die "tatsächlichen Haftungsverhältnisse". Die belangte Behörde ist mit ihrer Auffassung im Recht, daß der Kommanditist nur mit seiner Einlage haftet. Ob die Einlage zum Betrieb des Unternehmens ausreicht, ist für den rechtlichen Bestand einer KG unbeachtlich. Es hat auf den rechtlichen Bestand einer KG im besonderen keinen Einfluß, daß ihr Unternehmen aus vom Komplementär (und seiner Ehegattin) aufgenommenen Krediten finanziert werden muß.

4. In der Berufung kam zum Ausdruck, daß für das Gesellschaftsverhältnis mangels ausdrücklichen Gesellschaftsvertrages keine vom Gesetz (HGB) abweichenden Regelungen bestehen. Nach dem Gesetz aber steht der Ausschluß des Kommanditisten von der Geschäftsführung der Annahme einer KG nicht entgegen. Vielmehr ergibt sich dieser Ausschluß aus § 164 HGB. Dieser Ausschluß kann einer Mitunternehmerschaft im Sinne des § 23 Z. 2 EStG 1972 keinen Abbruch tun: Wenn nämlich diese Gesetzesstelle die KG ausdrücklich als Fall einer Mitunternehmerschaft erwähnt, so kann nicht unterstellt werden, daß eine KG, die den gesetzlichen Anforderungen an eine solche Gesellschaft Rechnung trägt, nicht dem Begriff der KG im Sinne des § 23 Z. 2 EStG 1972 entspricht.

5. Der Umstand, daß der Kommanditist höhere Entnahmen tätigte, als sie das Gesetz vorsieht, schließt ein "echtes Kommanditverhältnis" ebenfalls nicht aus, weil von den gesetzlichen Entnahmeregelungen im Einzelfall mit jeweiliger Zustimmung der Gesellschafter (hier des Komplementärs) abgegangen werden kann (Kastner, aaO, Seite 127). Darauf, daß das 1971 begründete Gesellschaftsverhältnis in den Streitjahren als ernst gemeintes Verhältnis fortbestand, deutet auch die unbestrittene Sachverhaltsfeststellung der belangten Behörde hin, daß im Jahre 1985, also nach den Streitjahren, nunmehr

D jun. Komplementär und D sen. Kommanditist der beschwerdeführenden KG wurden.

6. Nicht nur im Handelsregister, sondern auch im Rechenwerk der Beschwerdeführerin wurden die Folgerungen aus dem Gesellschaftsverhältnis mit D jun. gezogen: In den aktenkundigen Jahresabschlüssen ist nicht nur dessen Kommanditeinlage verbucht, es ist vielmehr auch ein Konto ausgewiesen, auf dem die Verrechnung zwischen D jun. und der Beschwerdeführerin aufscheint (Verrechnungskonto). Die durch das

Gesetz bestimmte Stellung des D jun. als Kommanditist begründete dessen Anspruch, wieder unmittelbar an den Gewinnen der Gesellschaft teilzunehmen, sobald die sein Kapitalkonto übersteigenden Verluste durch Gewinne abgedeckt waren (siehe insbesondere das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 15. April 1980, Zl. 1661/79, Slg. Nr. 5471/F). Wenn die Beschwerdeführerin solches als bloß abstrakte Möglichkeit darzustellen versucht, ist ihr - sieht man von der rechtlichen Unbeachtlichkeit des Einwandes ab - entgegenzuhalten, daß nach den diesbezüglich unbestrittenen Feststellungen der belangten Behörde in den Jahren 1981 und 1983 verhältnismäßig hohe Bilanzgewinne anfielen. Nach den Ausführungen zu diesem Punkt und den vorhergehenden Punkten des Abschnittes II a) stellt sich die Beschwerdeführerin für die Streitjahre auch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als KG mit D jun. als Kommanditisten dar.

7. Der Umstand, daß D jun. "Gehaltsempfänger" war, ändert nichts an seiner Stellung als Kommanditist der Beschwerdeführerin: Ist auf Grund dieser Stellung die Mitunternehmerschaft im Sinne der Darlegungen in den vorhergehenden Punkten gegeben, so bilden die für Dienste im Rahmen des Unternehmens der KG empfangenen Vergütungen (Gehälter) Vergütungen im Sinne des § 23 Z. 2 EStG 1972, auch wenn sie auf Grund eines Dienstvertrages anfielen (hg. Erkenntnis vom 17. Jänner 1964, Zl. 1183/62). Sie entsprechen dem Tatbestandsmerkmal der "Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft ... bezogen haben". Als Vergütungen dieser Art können sie nicht als Betriebsausgaben den Gewinn der Gesellschaft mindern.

Das von der Beschwerdeführerin zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. Juli 1959, Zl. 1305/57, Slg. Nr. 2057/F, betraf keine durch die Vorschriften des HGB geregelte KG.

#### b) VORENTNAHMEN

Die belangte Behörde erblickte in den Gehaltsaufwendungen für D jun. keine Entnahmen ("Vorentnahmen"), sondern Vergütungen im Sinne des § 23 Z. 2 EStG 1972, die sie bei der Erfolgsermittlung als "Vorweggewinn" dem D jun. als dem "Gehaltsempfänger" zurechnete. Die Beschwerdeführerin ist demgegenüber der Auffassung, mangels anderer Abreden wären die Ergebnisse der KG (insgesamt) ALLEIN nach dem

(75 Prozent für D sen., 25 Prozent für D jun.) aufzuteilen. Die Beschwerdeführerin verkennt dabei aber, daß D jun. nach ihren eigenen Angaben die strittigen Beträge in Form eines "Gehaltes" als Abgeltung seiner Dienst-(Arbeits-)leistungen im Rahmen des Unternehmens der Beschwerdeführerin erhielt. Damit stellen die Abgeltungsbeträge, wie schon in Punkt a) 7. aufgezeigt, Vergütungen dar, die im Sinne des § 23 Z. 2 EStG 1972 D jun. als Gesellschafter für seine Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft bezogen hat. Solche Vergütungen sind ihrem Empfänger zuzurechnen; verhältnismäßig aufzuteilen ist das verbleibende Betriebsergebnis (siehe die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. Juni 1955, Zl. 2532/53, Slg. Nr. 1181/F, vom 21. Jänner 1966, Zl. 492/65, vom 9. November 1988, Zl. 87/13/0233, Hofstätter-Reichel, Kommentar zur Einkommensteuer, § 23 EStG 1972, Tz 25 und 26, und Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuerhandbuch<sup>2</sup>, § 23 Tz 32 und 38). Den Standpunkt der Beschwerdeführerin, die "Gehälter" dürften dem D jun. nur bei Anerkennung eines Anstellungsverhältnisses und damit unter Verkürzung des Gesellschaftsgewinnes zugerechnet werden, vermag der Verwaltungsgerichtshof nicht zu teilen.

III. Einen Verfahrensmangel erblickt die Beschwerdeführerin darin, daß die belangte Behörde bei der Gewinnverteilung laut angefochtenem Bescheid in den ersten beiden Streitjahren die Verluste unter Einschluß der "Vorentnahmen" (richtig "Vorweggewinne") zur Gänze dem damaligen Komplementär angelastet und den Gehalt als Gewinnanteil dem D jun. zugerechnet habe.

Was die Zurechnung des "Gehaltes" an D jun. betrifft, ist auf die Ausführungen zu Abschnitt II b zu verweisen. Bezüglich der alleinigen Zurechnung des Verlustes der Streitjahre 1979 und 1980 an D sen. (Komplementär) sei dahingestellt, ob die Beschwerdepunkte diesen Vorwurf umfassen. Selbst wenn man nämlich diese Frage bejaht, wäre damit für die Beschwerdeführerin nichts gewonnen. Hat doch die belangte Behörde mit der Verlustzuweisung dieser Jahre, in denen § 23a EStG 1972 noch nicht galt, lediglich der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes über die Verlustzurechnung bei "aufgezehrter" Kommanditeinlage Rechnung getragen, wie dies auch der Hinweis im angefochtenen Bescheid auf das hg. Erkenntnis vom 24. September 1986, Zl. 84/15/0146, 0148 (richtig Zl. 84/13/0146, 0148) zeigt. Im übrigen hatte die Beschwerdeführerin in der Berufung selbst den Standpunkt vertreten, angesichts des negativen Kapitalkontos des Kommanditisten sei nur der Komplementär am Verlust beteiligt. IV. Die Beschwerdeführerin vermochte somit keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides darzutun. Ihre Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG und die Verordnung des Bundesministers für Gesundheit und öffentlicher Dienst vom 17. April 1989, BGBl. Nr. 206.