

TE Vwgh Beschluss 2023/8/28 Ra 2022/15/0101

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 28.08.2023

Index

10/01 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG)

10/07 Verwaltungsgerichtshof

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

Norm

B-VG Art133 Abs4

EStG 1988 §22 Z2

KommStG 1993 §1

KommStG 1993 §2

VwGG §28 Abs1

1. B-VG Art. 133 heute
2. B-VG Art. 133 gültig von 01.01.2019 bis 24.05.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 138/2017
3. B-VG Art. 133 gültig ab 01.01.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2018
4. B-VG Art. 133 gültig von 25.05.2018 bis 31.12.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2018
5. B-VG Art. 133 gültig von 01.08.2014 bis 24.05.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 164/2013
6. B-VG Art. 133 gültig von 01.01.2014 bis 31.07.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 51/2012
7. B-VG Art. 133 gültig von 01.01.2004 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2003
8. B-VG Art. 133 gültig von 01.01.1975 bis 31.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 444/1974
9. B-VG Art. 133 gültig von 25.12.1946 bis 31.12.1974 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 211/1946
10. B-VG Art. 133 gültig von 19.12.1945 bis 24.12.1946 zuletzt geändert durch StGBI. Nr. 4/1945
11. B-VG Art. 133 gültig von 03.01.1930 bis 30.06.1934
1. EStG 1988 § 22 heute
2. EStG 1988 § 22 gültig ab 22.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
3. EStG 1988 § 22 gültig von 01.09.2022 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
4. EStG 1988 § 22 gültig von 20.07.2022 bis 31.08.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
5. EStG 1988 § 22 gültig von 30.10.2019 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
6. EStG 1988 § 22 gültig von 01.01.2018 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2017
7. EStG 1988 § 22 gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
8. EStG 1988 § 22 gültig von 01.05.1996 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
9. EStG 1988 § 22 gültig von 01.01.1993 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 99/1992
10. EStG 1988 § 22 gültig von 30.07.1988 bis 31.12.1992

1. KommStG 1993 § 1 heute
2. KommStG 1993 § 1 gültig ab 01.12.1993
1. KommStG 1993 § 2 heute
2. KommStG 1993 § 2 gültig ab 01.01.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
3. KommStG 1993 § 2 gültig von 19.12.2001 bis 31.12.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2001
4. KommStG 1993 § 2 gültig von 30.12.2000 bis 18.12.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
5. KommStG 1993 § 2 gültig von 01.12.1993 bis 29.12.2000
1. VwGG § 28 heute
2. VwGG § 28 gültig ab 01.01.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 138/2017
3. VwGG § 28 gültig von 01.01.2017 bis 31.12.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2017
4. VwGG § 28 gültig von 01.01.2014 bis 31.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 33/2013
5. VwGG § 28 gültig von 01.07.2008 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 4/2008
6. VwGG § 28 gültig von 01.08.2004 bis 30.06.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 89/2004
7. VwGG § 28 gültig von 01.01.1991 bis 31.07.2004 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 330/1990
8. VwGG § 28 gültig von 05.01.1985 bis 31.12.1990

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch die Vorsitzende Senatspräsidentin Dr. Büsser sowie die Hofräte Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Löffler, LL.M., über die Revision der X GmbH in Y, vertreten durch Dr. Wilfried Ludwig Weh und Mag. Stefan Harg in 6900 Bregenz, Wolfeggstraße 1, gegen das Erkenntnis des Landesverwaltungsgerichts Vorarlberg vom 29. November 2021, Zl. LVwG-455-6/2020-R10, betreffend Kommunalsteuer 2014 bis 2018 (belangte Behörde vor dem Verwaltungsgericht: Bürgermeister der Landeshauptstadt Bregenz), den Beschluss gefasst:

Spruch

Die Revision wird zurückgewiesen.

Begründung

1

Die revisionswerbende GmbH betreibt - nach den Feststellungen des Landesverwaltungsgerichts Vorarlberg (LVwG) - eine Rechtsanwaltskanzlei. Ihre Tätigkeit ist auf die Ausübung der Rechtsanwaltschaft einschließlich der erforderlichen Hilfstätigkeiten und der Verwaltung des Gesellschaftsvermögens beschränkt. Einziger Gesellschafter ist Rechtsanwalt Dr. Z, der die revisionswerbende GmbH seit ihrer Eintragung ins Firmenbuch im Jahr 2004 selbstständig vertritt. Dr. Z hat als alleiniger Geschäftsführer und einziger Gesellschafter kontinuierlich über einen längeren Zeitraum - auch in den Jahren 2014 bis 2018 - die Aufgaben der Geschäftsführung wahrgenommen.

2

Im Zuge einer durch das Finanzamt durchgeführten gemeinsamen Prüfung aller lohnabhängigen Abgaben (GPLA) wurde eine von der Selbstberechnung abweichende Kommunalsteuerbemessungsgrundlage der revisionswerbenden GmbH festgestellt und eine Nachverrechnung der Geschäftsführerbezüge sowie der sonstigen Vergütungen an den zu 100 % an ihr beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer Dr. Z vorgenommen.

3

Der Bürgermeister der Landeshauptstadt Bregenz hat gegenüber der revisionswerbenden GmbH daraufhin mit Bescheid vom 30. September 2020 für die Jahre 2014 bis 2018 die Kommunalsteuer festgesetzt. Für den bislang nicht ordnungsgemäß entrichteten Unterschiedsbetrag iHv 12.225,82 € wurde ihr zudem ein Säumniszuschlag vorgeschrieben.

4

Dagegen erhob die Revisionswerberin Beschwerde und nach einer abweisenden Beschwerdeentscheidung des Bürgermeisters einen Vorlageantrag.

5

Mit dem angefochtenen Erkenntnis, in dem eine Revision für unzulässig erklärt worden ist, wies das LVwG nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung die Beschwerde ab. Begründend führte es aus, gemäß § 2 lit. a Kommunalsteuergesetz 1993 (KommStG) seien Dienstnehmer u.a. auch an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen

iSd § 22 Z 2 EStG 1988. Darunter fielen die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt würden, wobei eine Person dann wesentlich beteiligt sei, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25 % betrage. Mit dem angefochtenen Erkenntnis, in dem eine Revision für unzulässig erklärt worden ist, wies das LVwG nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung die Beschwerde ab. Begründend führte es aus, gemäß Paragraph 2, Litera a, Kommunalsteuergesetz 1993 (KommStG) seien Dienstnehmer u.a. auch an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd Paragraph 22, Ziffer 2, EStG 1988. Darunter fielen die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (Paragraph 47, Absatz 2, EStG 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt würden, wobei eine Person dann wesentlich beteiligt sei, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25 % betrage.

6

Im Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018, habe der Verwaltungsgerichtshof dazu ausgeführt, sofern das in § 47 Abs. 2 EStG 1988 normierte Tatbestandselement der Weisungsgebundenheit durch den Ausdruck „sonst“ in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 beseitigt werde, könne sich der Ausdruck „alle“ in derselben - auf die gesetzliche Definition des steuerlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG 1988 verweisenden - Vorschrift nur auf das verbleibende gesetzliche Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers beziehen. Weiteren Elementen, wie dem Fehlen eines Unternehmerrisikos und einer als „laufend“ zu erkennenden Lohnzahlung, könne - in Abkehr von der bisherigen Rechtsprechung - Bedeutung für die Verwirklichung des Tatbestandes des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nur noch in solchen Fällen zukommen, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht klar zu erkennen wäre. Von einer solchen fehlenden Eingliederung sei aber nach dem in ständiger Judikatur entwickelten Verständnis zu diesem Tatbestandsmerkmal in aller Regel nicht auszugehen. In seinem - bereits die nunmehr revisionswerbende Gesellschaft betreffenden - Erkenntnis vom 23. Jänner 2013, 2010/15/0187, habe der Verwaltungsgerichtshof ferner ausgeführt, dass das Merkmal der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft im Sinne des Erkenntnisses des verstärkten Senats bereits dadurch gegeben sei, dass der alleinige Geschäftsführer und Gesellschafter kontinuierlich über einen längeren Zeitraum die Aufgaben der Geschäftsführung wahrgenommen habe. Im Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018, habe der Verwaltungsgerichtshof dazu ausgeführt, sofern das in Paragraph 47, Absatz 2, EStG 1988 normierte Tatbestandselement der Weisungsgebundenheit durch den Ausdruck „sonst“ in Paragraph 22, Ziffer 2, Teilstrich 2 EStG 1988 beseitigt werde, könne sich der Ausdruck „alle“ in derselben - auf die gesetzliche Definition des steuerlichen Dienstverhältnisses in Paragraph 47, Absatz 2, EStG 1988 verweisenden - Vorschrift nur auf das verbleibende gesetzliche Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers beziehen. Weiteren Elementen, wie dem Fehlen eines Unternehmerrisikos und einer als „laufend“ zu erkennenden Lohnzahlung, könne - in Abkehr von der bisherigen Rechtsprechung - Bedeutung für die Verwirklichung des Tatbestandes des Paragraph 22, Ziffer 2, Teilstrich 2 EStG 1988 nur noch in solchen Fällen zukommen, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht klar zu erkennen wäre. Von einer solchen fehlenden Eingliederung sei aber nach dem in ständiger Judikatur entwickelten Verständnis zu diesem Tatbestandsmerkmal in aller Regel nicht auszugehen. In seinem - bereits die nunmehr revisionswerbende Gesellschaft betreffenden - Erkenntnis vom 23. Jänner 2013, 2010/15/0187, habe der Verwaltungsgerichtshof ferner ausgeführt, dass das Merkmal der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft im Sinne des Erkenntnisses des verstärkten Senats bereits dadurch gegeben sei, dass der alleinige Geschäftsführer und Gesellschafter kontinuierlich über einen längeren Zeitraum die Aufgaben der Geschäftsführung wahrgenommen habe.

7

Da nach dem festgestellten Sachverhalt während des AbgabENZEITRAUMES eine vollständige Eingliederung des alleinigen - die revisionswerbende GmbH geschäftsführenden - Gesellschafters in den Organismus der GmbH bestanden habe, seien seine Vergütungen demnach kommunalsteuerpflichtig.

8

Gegen dieses Erkenntnis brachte die revisionswerbende Gesellschaft zunächst eine Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof ein, der mit Beschluss vom 19. September 2022, E 122/2022-5, die Behandlung der Beschwerde abgelehnt und sie an den Verwaltungsgerichtshof abgetreten hat.

9

In der daraufhin von der Revisionswerberin erhobenen außerordentlichen Revision brachte sie zu deren Zulässigkeit vor, wenn ein Alleingesellschafter nur aus Gründen der Haftung und der sauberen Vermögenstrennung zwischen Geschäfts- und Privatvermögen eine Kapitalgesellschaft gründe, deren Alleingesellschafter er sei, dann müsse er steuerlich wie ein Selbständiger behandelt werden und verstoße die bloße Fiktion einer Weisungsgebundenheit wegen behaupteter Integration in seine alleinige eigene Gesellschaft gegen das Prinzip der sauberen Trennung von unselbständiger und selbständiger Tätigkeit.

10

Mit diesem Vorbringen wird eine Zulässigkeit der Revision nicht dargetan.

11

Nach Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Nach Artikel 133, Absatz 4, B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

12

Nach § 34 Abs. 1 VwGG sind Revisionen, die sich wegen Nichtvorliegens der Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zur Behandlung eignen, ohne weiteres Verfahren mit Beschluss zurückzuweisen. Nach Paragraph 34, Absatz eins, VwGG sind Revisionen, die sich wegen Nichtvorliegens der Voraussetzungen des Artikel 133, Absatz 4, B-VG nicht zur Behandlung eignen, ohne weiteres Verfahren mit Beschluss zurückzuweisen.

13

Nach § 34 Abs. 1a VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes gemäß § 25a Abs. 1 VwGG nicht gebunden. Die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG hat der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen der dafür in der Revision vorgebrachten Gründe (§ 28 Abs. 3 VwGG) zu überprüfen. Nach Paragraph 34, Absatz eins a, VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Artikel 133, Absatz 4, B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes gemäß Paragraph 25 a, Absatz eins, VwGG nicht gebunden. Die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision gemäß Artikel 133, Absatz 4, B-VG hat der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen der dafür in der Revision vorgebrachten Gründe (Paragraph 28, Absatz 3, VwGG) zu überprüfen.

14

Hat das Verwaltungsgericht - wie hier - im Erkenntnis ausgesprochen, dass die Revision nicht zulässig ist, hat die Revision auch gesondert die Gründe zu enthalten, aus denen entgegen dem Ausspruch des Verwaltungsgerichtes die Revision für zulässig erachtet wird. Die Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung, die nach Ansicht der Revisionswerberin die Zulässigkeit der Revision begründet, muss sich aus dieser gesonderten Darstellung ergeben (vgl. VwGH 22.2.2016, Ra 2015/17/0090, mwN). Hat das Verwaltungsgericht - wie hier - im Erkenntnis ausgesprochen, dass die Revision nicht zulässig ist, hat die Revision auch gesondert die Gründe zu enthalten, aus denen entgegen dem Ausspruch des Verwaltungsgerichtes die Revision für zulässig erachtet wird. Die Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung, die nach Ansicht der Revisionswerberin die Zulässigkeit der Revision begründet, muss sich aus dieser gesonderten Darstellung ergeben vergleiche , VwGH 22.2.2016, Ra 2015/17/0090, mwN).

15

In den „gesonderten“ Gründen zur Zulässigkeit der Revision nach § 28 Abs. 3 VwGG ist dabei konkret darzulegen, in welchen Punkten die angefochtene Entscheidung von welcher Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht oder welche konkrete Rechtsfrage der Verwaltungsgerichtshof uneinheitlich oder noch gar nicht beantwortet hat (vgl. VwGH 25.9.2015, Ra 2015/16/0085, mwN). In den „gesonderten“ Gründen zur Zulässigkeit der Revision nach Paragraph 28, Absatz 3, VwGG ist dabei konkret darzulegen, in welchen Punkten die angefochtene Entscheidung von welcher Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht oder welche konkrete Rechtsfrage der Verwaltungsgerichtshof uneinheitlich oder noch gar nicht beantwortet hat vergleiche , VwGH 25.9.2015, Ra 2015/16/0085, mwN).

16

Aus dem Zulässigkeitsvorbringen der revisionswerbenden Gesellschaft geht - entgegen dieser Rechtsprechung - schon nicht hervor, zu welcher gesetzlichen Bestimmung sie eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs vermisst bzw. worin sie allenfalls eine Abweichung des angefochtenen Erkenntnisses von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sieht, womit sich die Revision bereits insofern als nicht gesetzmäßig ausgeführt erweist.

17

Eine solche Abweichung des angefochtenen Erkenntnisses von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist im Übrigen auch nicht erkennbar. In der Revision wird nicht bestritten, dass der Geschäftsführer und Gesellschafter Dr. Z kontinuierlich über einen längeren Zeitraum die Aufgaben der Geschäftsführung wahrgenommen hat. Dadurch ist - wie vom LVwG zutreffend erkannt - im Sinne des Erkenntnisses des verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018, für den wesentlich beteiligten Geschäftsführer das Merkmal der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der revisionswerbenden Gesellschaft aber bereits zweifelsfrei gegeben (vgl. auch zuletzt VwGH 27.4.2022, Ra 2022/15/0025). Eine solche Abweichung des angefochtenen Erkenntnisses von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist im Übrigen auch nicht erkennbar. In der Revision wird nicht bestritten, dass der Geschäftsführer und Gesellschafter Dr. Z kontinuierlich über einen längeren Zeitraum die Aufgaben der Geschäftsführung wahrgenommen hat. Dadurch ist - wie vom LVwG zutreffend erkannt - im Sinne des Erkenntnisses des verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018, für den wesentlich beteiligten Geschäftsführer das Merkmal der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der revisionswerbenden Gesellschaft aber bereits zweifelsfrei gegeben vergleiche , auch zuletzt VwGH 27.4.2022, Ra 2022/15/0025).

18

Der in der Revision angestrebten Gleichstellung des zu 100 % beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers mit einem Einzelunternehmer steht im Übrigen - wie der Verwaltungsgerichtshof bereits in seinem Erkenntnis vom 23. Jänner 2013, 2010/15/0187, mwN, ausgeführt hat - das steuerliche Trennungsprinzip entgegen.

19

In der Revision werden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Revision war daher ohne weiteres Verfahren zurückzuweisen. In der Revision werden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Artikel 133, Absatz 4, B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Revision war daher ohne weiteres Verfahren zurückzuweisen.

Wien, am 28. August 2023

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2023:RA2022150101.L00

Im RIS seit

02.10.2023

Zuletzt aktualisiert am

02.10.2023

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at