

TE Vwgh Erkenntnis 2009/9/2 2005/15/0143

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 02.09.2009

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1988 §22 Z2;

EStG 1988 §25 Abs1 Z1 lit a;

EStG 1988 §47 Abs2;

KommStG 1993 §2;

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. EStG 1988 § 25 heute
2. EStG 1988 § 25 gültig ab 30.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
3. EStG 1988 § 25 gültig von 01.01.2018 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2017
4. EStG 1988 § 25 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015
5. EStG 1988 § 25 gültig von 18.06.2009 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
6. EStG 1988 § 25 gültig von 01.07.2008 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 82/2008
7. EStG 1988 § 25 gültig von 01.01.2008 bis 30.06.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 104/2007
8. EStG 1988 § 25 gültig von 01.01.2008 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 102/2007
9. EStG 1988 § 25 gültig von 29.12.2007 bis 31.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 104/2007
10. EStG 1988 § 25 gültig von 29.12.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 102/2007
11. EStG 1988 § 25 gültig von 24.05.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
12. EStG 1988 § 25 gültig von 01.01.2007 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 109/2006
13. EStG 1988 § 25 gültig von 10.06.2005 bis 31.12.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2005
14. EStG 1988 § 25 gültig von 16.02.2005 bis 09.06.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 8/2005
15. EStG 1988 § 25 gültig von 21.08.2003 bis 15.02.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003

16. EStG 1988 § 25 gültig von 05.10.2002 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 155/2002
17. EStG 1988 § 25 gültig von 11.07.2002 bis 04.10.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2002
18. EStG 1988 § 25 gültig von 25.05.2002 bis 10.07.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 84/2002
19. EStG 1988 § 25 gültig von 30.12.2000 bis 24.05.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
20. EStG 1988 § 25 gültig von 15.07.1999 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
21. EStG 1988 § 25 gültig von 13.01.1999 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/1999
22. EStG 1988 § 25 gültig von 31.12.1996 bis 12.01.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 755/1996
23. EStG 1988 § 25 gültig von 01.05.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
24. EStG 1988 § 25 gültig von 30.12.1989 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
25. EStG 1988 § 25 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

1. EStG 1988 § 47 heute
2. EStG 1988 § 47 gültig ab 08.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 3/2021
3. EStG 1988 § 47 gültig von 01.07.2020 bis 07.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 91/2019
4. EStG 1988 § 47 gültig von 23.10.2019 bis 30.06.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 91/2019
5. EStG 1988 § 47 gültig von 01.01.2016 bis 22.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015
6. EStG 1988 § 47 gültig von 16.02.2005 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 8/2005
7. EStG 1988 § 47 gültig von 09.05.2001 bis 15.02.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 47/2001
8. EStG 1988 § 47 gültig von 30.12.2000 bis 08.05.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
9. EStG 1988 § 47 gültig von 27.08.1994 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 680/1994
10. EStG 1988 § 47 gültig von 01.12.1993 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
11. EStG 1988 § 47 gültig von 30.07.1988 bis 30.11.1993

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

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde der A GmbH in G, vertreten durch Mag. Walter Messner, Wirtschaftsprüfer in 8010 Graz, Münzgrabenstraße 36, gegen den Bescheid der Berufungskommission der Landeshauptstadt Graz vom 21. September 2005, Zl. A8-K 37/2005-1, betreffend Kommunalsteuer 1997 bis 2003, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat der Landeshauptstadt Graz Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die beschwerdeführende GmbH erbringt Architekten- und Ziviltechnikerleistungen.

Im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung der Jahre 1997 bis 2003 wurde festgestellt, dass die Bezüge der Gesellschafter-Geschäftsführer DI GB und DI WP (Beteiligungshöhe vom 1. Jänner 1997 bis 30. Juni 1999 je 50%, ab 1. Juli 1999 je 49,5%) sowie des Gesellschafter-Geschäftsführers DI AS (ab 1. Juli 1999 zu 1% an der Beschwerdeführerin beteiligt) zu Unrecht nicht in die Bemessungsgrundlage der Kommunalsteuer einbezogen worden seien.

Mit Bescheid vom 18. Jänner 2005 wurde die Kommunalsteuer der Jahre 1997 bis 2003 den Prüfungsfeststellungen folgend festgesetzt und die Bezüge der genannten Geschäftsführer der Kommunalsteuer unterworfen.

Gegen diesen Bescheid erhob die Beschwerdeführerin Berufung, die sie u.a. damit begründete, dass die beiden zu 50% (49,5%) an der Beschwerdeführerin beteiligten Geschäftsführer im Wesentlichen Ziviltechnikerleistungen erbringen würden und auf die Geschäftsführung nur ein kleiner Teil ihrer Tätigkeit entfalle. DI AS, der seine (ihm aus

berufsrechtlichen Gründen eingeräumte) Beteiligung in Höhe von 1% nur treuhändig für die beiden anderen Gesellschafter halte, erbringe ausschließlich architektonische Leistungen. Alle drei Geschäftsführer seien auf Grund von Werkverträgen für die Beschwerdeführerin tätig, sie stünden weder arbeitsrechtlich noch sozialversicherungsrechtlich in einem Arbeitsverhältnis, hätten keine gesetzlichen Abfertigungs- und Urlaubsansprüche, keine Ansprüche auf Weihnachtsremuneration, keinen Anspruch auf Weiterzahlung des Bezuges bei Abwesenheit oder Krankheit, seien nicht an bestimmte Arbeitszeiten gebunden und könnten sich auch in Bezug auf die Geschäftsführeraufgaben vertreten lassen. In rechtlicher Hinsicht vertrat die Beschwerdeführerin die Ansicht, dass die von den Geschäftsführern erbrachten Tätigkeiten "größtenteils Einkünfte nach § 22 Z 1 lit. b EStG 1988" und nur die auf die Geschäftsführung entfallenden Teile des Bezuges kommunalsteuerpflichtig seien. Diesbezüglich werde "freiwillig" Kommunalsteuer im Betrag von EUR 4.083,10 zur Einzahlung gebracht. Gegen diesen Bescheid erhob die Beschwerdeführerin Berufung, die sie u.a. damit begründete, dass die beiden zu 50% (49,5%) an der Beschwerdeführerin beteiligten Geschäftsführer im Wesentlichen Ziviltechnikerleistungen erbringen würden und auf die Geschäftsführung nur ein kleiner Teil ihrer Tätigkeit entfalle. DI AS, der seine (ihm aus berufsrechtlichen Gründen eingeräumte) Beteiligung in Höhe von 1% nur treuhändig für die beiden anderen Gesellschafter halte, erbringe ausschließlich architektonische Leistungen. Alle drei Geschäftsführer seien auf Grund von Werkverträgen für die Beschwerdeführerin tätig, sie stünden weder arbeitsrechtlich noch sozialversicherungsrechtlich in einem Arbeitsverhältnis, hätten keine gesetzlichen Abfertigungs- und Urlaubsansprüche, keine Ansprüche auf Weihnachtsremuneration, keinen Anspruch auf Weiterzahlung des Bezuges bei Abwesenheit oder Krankheit, seien nicht an bestimmte Arbeitszeiten gebunden und könnten sich auch in Bezug auf die Geschäftsführeraufgaben vertreten lassen. In rechtlicher Hinsicht vertrat die Beschwerdeführerin die Ansicht, dass die von den Geschäftsführern erbrachten Tätigkeiten "größtenteils Einkünfte nach Paragraph 22, Ziffer eins, Litera b, EStG 1988" und nur die auf die Geschäftsführung entfallenden Teile des Bezuges kommunalsteuerpflichtig seien. Diesbezüglich werde "freiwillig" Kommunalsteuer im Betrag von EUR 4.083,10 zur Einzahlung gebracht.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde die Berufung ohne Durchführung der beantragten Verhandlung als unbegründet abgewiesen. Die belangte Behörde stellte fest, dass DI GB und DI WP als wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer in den im Unternehmen stattfindenden Arbeitsprozess eingegliedert seien, indem sie als Gegenleistung für ihr Entgelt eine regelmäßige Arbeitsleistung für die Beschwerdeführer erbracht hätten. Die Tätigkeit der Geschäftsführer umfasse die Vertretung der Beschwerdeführerin nach außen, sowie die Lenkung und Überwachung der Gesellschaft in allen wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Belangen. Nach den Erhebungen der "Kontrollbeamten" seien die Geschäftsführer durch die Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung über einen längeren Zeitraum, sowie infolge der Leitung des Unternehmens und der Verantwortung für alle wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Belange der Gesellschaft in den betrieblichen Organismus der Beschwerdeführerin eingegliedert. Das Überwiegen der Tätigkeit im operativen Bereich stehe der Annahme von Einkünften im Sinne des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 nicht entgegen, weil diese Bestimmung auf die Art der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten nicht abstelle. Mit dem angefochtenen Bescheid wurde die Berufung ohne Durchführung der beantragten Verhandlung als unbegründet abgewiesen. Die belangte Behörde stellte fest, dass DI GB und DI WP als wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer in den im Unternehmen stattfindenden Arbeitsprozess eingegliedert seien, indem sie als Gegenleistung für ihr Entgelt eine regelmäßige Arbeitsleistung für die Beschwerdeführer erbracht hätten. Die Tätigkeit der Geschäftsführer umfasse die Vertretung der Beschwerdeführerin nach außen, sowie die Lenkung und Überwachung der Gesellschaft in allen wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Belangen. Nach den Erhebungen der "Kontrollbeamten" seien die Geschäftsführer durch die Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung über einen längeren Zeitraum, sowie infolge der Leitung des Unternehmens und der Verantwortung für alle wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Belange der Gesellschaft in den betrieblichen Organismus der Beschwerdeführerin eingegliedert. Das Überwiegen der Tätigkeit im operativen Bereich stehe der Annahme von Einkünften im Sinne des Paragraph 22, Ziffer 2, zweiter Teilstrich EStG 1988 nicht entgegen, weil diese Bestimmung auf die Art der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten nicht abstelle.

Die an DI AS bezahlten Bezüge stellten solche im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 dar und unterlägen damit ebenfalls der Kommunalsteuerpflicht. Die an DI AS bezahlten Bezüge stellten solche im Sinne des Paragraph 25, Absatz eins, Ziffer eins, Litera a, EStG 1988 dar und unterlägen damit ebenfalls der Kommunalsteuerpflicht.

Alle drei Geschäftsführer hätten im gesamten Prüfungszeitraum laufende - im angefochtenen Bescheid dargestellte - Gehaltszahlungen erhalten. Es lägen kontinuierlich ausbezahlte Bezüge vor, welche ein Unternehmerrisiko nicht erkennen ließen. Ein ausgabenseitiges Unternehmerrisiko sei konkret nicht dargetan worden. Dem Berufungsvorbringen sei auch nicht zu entnehmen, worin im vorliegenden Fall das einzelne Werk (im Sinne eines geschuldeten Erfolges) liegen solle, das eine kontinuierliche Entlohnung der drei Geschäftsführer rechtfertigen würde. Ob die Geschäftsführerverträge als "Werkverträge" titulierte worden seien (wie die Beschwerdeführerin dem "Kontrollbeamten" mitgeteilt habe, lägen allerdings ohnedies keine schriftlichen Verträge vor), sei rechtlich nicht maßgebend. Entscheidend sei das sich im Einzelfall bietende wirtschaftliche Gesamtbild.

Dem Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung sei nicht Folge zu geben, weil die Bestimmungen der Steiermärkischen Landesabgabenordnung eine solche nicht vorsähen und überdies der entscheidungsrelevante Sachverhalt auch ohne persönliche Befragung der Beschwerdeführerin ausreichend geklärt sei.

Dagegen wendet sich die vorliegende Beschwerde, über die der Verwaltungsgerichtshof erwogen hat:

Der Kommunalsteuer unterliegen gemäß § 1 KommStG 1993 die Arbeitslöhne, die jeweils in einem Kalendermonat an die Dienstnehmer einer im Inland (Bundesgebiet) gelegenen Betriebsstätte des Unternehmens gewährt worden sind. Dienstnehmer sind - soweit für das Beschwerdeverfahren von Bedeutung - gemäß § 2 leg.cit. Personen, die in einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 des EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988. Der Kommunalsteuer unterliegen gemäß Paragraph eins, KommStG 1993 die Arbeitslöhne, die jeweils in einem Kalendermonat an die Dienstnehmer einer im Inland (Bundesgebiet) gelegenen Betriebsstätte des Unternehmens gewährt worden sind. Dienstnehmer sind - soweit für das Beschwerdeverfahren von Bedeutung - gemäß Paragraph 2, leg.cit. Personen, die in einem Dienstverhältnis iSd Paragraph 47, Absatz 2, des EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des Paragraph 22, Ziffer 2, EStG 1988.

Im Erkenntnis vom 10. November 2004, 2003/13/0018, hat der Verwaltungsgerichtshof durch einen verstärkten Senat ausgesprochen, dass bei der Frage, ob Einkünfte nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 erzielt werden, entscheidende Bedeutung dem Umstand zukommt, ob der Geschäftsführer bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist. Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen eines Unternehmerrisikos oder einer als "laufend" zu erkennenden Lohnzahlung, kann nur in solchen Fällen Bedeutung zukommen, in denen die Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes nicht klar zu erkennen ist. Vom Fehlen einer solchen Eingliederung ist nach dem in ständiger Judikatur entwickelten Verständnis zu diesem Tatbestandsmerkmal in aller Regel nicht auszugehen. Im Erkenntnis vom 10. November 2004, 2003/13/0018, hat der Verwaltungsgerichtshof durch einen verstärkten Senat ausgesprochen, dass bei der Frage, ob Einkünfte nach Paragraph 22, Ziffer 2, zweiter Teilstrich EStG 1988 erzielt werden, entscheidende Bedeutung dem Umstand zukommt, ob der Geschäftsführer bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist. Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen eines Unternehmerrisikos oder einer als "laufend" zu erkennenden Lohnzahlung, kann nur in solchen Fällen Bedeutung zukommen, in denen die Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes nicht klar zu erkennen ist. Vom Fehlen einer solchen Eingliederung ist nach dem in ständiger Judikatur entwickelten Verständnis zu diesem Tatbestandsmerkmal in aller Regel nicht auszugehen.

Die nach dieser Rechtsprechung entscheidende Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft wird durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 1. Juni 2006, 2006/15/0029). Die nach dieser Rechtsprechung entscheidende Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft wird durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird vergleiche , etwa das hg. Erkenntnis vom 1. Juni 2006, 2006/15/0029).

Die Beschwerdeführerin wirft der belangten Behörde hinsichtlich ihrer wesentlich beteiligten Geschäftsführer vor, keine Unterscheidung zwischen jenen Zeiträumen getroffen zu haben, während der eine 50%ige Beteiligung (1. Jänner 1997 bis 30. Juni 1999) bestanden habe und jenen Zeiträumen, während der die Beteiligungshöhe lediglich 49,5% betragen habe. Das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. November 2004, 2003/13/0018, sei ausdrücklich zu einem wesentlich beteiligten Geschäftsführer ergangen, der auf gesellschaftsrechtlicher Ebene nicht

weisungsgebunden gewesen sei. Im Beschwerdefall seien die beiden Geschäftsführer ab 1. Juli 1999 auf Grund ihrer Beteiligung von sodann nur mehr 49,5% - eine Sperrminorität habe nicht bestanden - auf gesellschaftsrechtlicher Ebene weisungsgebunden.

Mit diesem Vorbringen wird keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufgezeigt.

Wurden die rechtlichen Voraussetzungen der Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 hinsichtlich der zu 50% oder mehr an einer Kapitalgesellschaft beteiligten oder über eine Sperrminorität verfügenden Personen mit dem genannten Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018, geklärt, hat der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 26. Juli 2007, 2007/15/0095, auf dessen Gründe gemäß § 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG verwiesen wird, ausgesprochen, dass auch in Ansehung der wesentlich beteiligten Geschäftsführer, deren Beteiligung 50% nicht erreicht und die auch nicht über eine Sperrminorität verfügen, - von seltenen Ausnahmen abgesehen - entscheidende Bedeutung dem Umstand zukommt, ob der Geschäftsführer bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist, und dass weiteren Elementen eine Bedeutung für die Verwirklichung des Tatbestandes des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 nur in solchen Fällen zukommen kann, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht klar zu erkennen wäre (vgl. auch das hg. Erkenntnis vom 27. Februar 2008, 2006/13/0113). Wurden die rechtlichen Voraussetzungen der Erzielung von Einkünften nach Paragraph 22, Ziffer 2, zweiter Teilstrich EStG 1988 hinsichtlich der zu 50% oder mehr an einer Kapitalgesellschaft beteiligten oder über eine Sperrminorität verfügenden Personen mit dem genannten Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018, geklärt, hat der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 26. Juli 2007, 2007/15/0095, auf dessen Gründe gemäß Paragraph 43, Absatz 2, zweiter Satz VwGG verwiesen wird, ausgesprochen, dass auch in Ansehung der wesentlich beteiligten Geschäftsführer, deren Beteiligung 50% nicht erreicht und die auch nicht über eine Sperrminorität verfügen, - von seltenen Ausnahmen abgesehen - entscheidende Bedeutung dem Umstand zukommt, ob der Geschäftsführer bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist, und dass weiteren Elementen eine Bedeutung für die Verwirklichung des Tatbestandes des Paragraph 22, Ziffer 2, zweiter Teilstrich EStG 1988 nur in solchen Fällen zukommen kann, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht klar zu erkennen wäre vergleiche , auch das hg. Erkenntnis vom 27. Februar 2008, 2006/13/0113).

In der Beschwerde wird nicht bestritten, dass die beiden wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer der Beschwerdeführerin kontinuierlich über einen längeren Zeitraum die Aufgaben der Geschäftsführung wahrgenommen haben. Dadurch ist das Merkmal der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der beschwerdeführenden Gesellschaft zweifelsfrei gegeben. Soweit die Beschwerdeführerin aber wie schon im Verwaltungsverfahren die Ansicht vertritt, dass nur jene Entgelte (im Beschwerdefall rund 10% des Gesamtbezugs) der Kommunalsteuerpflicht unterliegen würden, die auf die Geschäftsführung entfielen, während die "architektonischen" Leistungen aus der Bemessungsgrundlage auszuschneiden wären, kann ihr nicht beigespflichtet werden.

In seinem Erkenntnis vom 26. November 2003, 2001/13/0219, hat der Verwaltungsgerichtshof zum Ausdruck gebracht, dass der Umstand, dass der im (damaligen) Beschwerdefall betroffene Alleingesellschafter nicht nur Aufgaben der (handelsrechtlichen) Geschäftsführung wahrgenommen, sondern auch Tätigkeiten im operativen Bereich der GmbH ausgeübt hat, die "fachlich einer Tätigkeit eines Wirtschaftsprüfers entsprechen", einer Übernahme der in der Judikatur erarbeiteten Grundsätze, unter welchen von der Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 ausgegangen werden kann, nicht entgegensteht, weil die Bestimmung des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 auf die Art der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten nicht abstellt. In seinem Erkenntnis vom 23. Mai 2007, 2004/13/0073, hat der Verwaltungsgerichtshof zum Ausdruck gebracht, dass es einer Beurteilung der Einkünfte als solcher nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 nicht entgegensteht, wenn die Art der Tätigkeit, würde sie nicht der Gesellschaft erbracht werden, sonst eine andere Qualifikation der daraus erzielten Einkünfte, etwa solcher nach § 22 Z 1 EStG 1988 geböte (vgl. ebenso das hg. Erkenntnis vom 19. März 2008, 2008/15/0083). In seinem Erkenntnis vom 26. November 2003, 2001/13/0219, hat der Verwaltungsgerichtshof zum Ausdruck gebracht, dass der Umstand, dass der im (damaligen) Beschwerdefall betroffene Alleingesellschafter nicht nur Aufgaben der (handelsrechtlichen) Geschäftsführung wahrgenommen, sondern auch Tätigkeiten im operativen Bereich der GmbH ausgeübt hat, die "fachlich einer Tätigkeit eines Wirtschaftsprüfers entsprechen", einer Übernahme der in der Judikatur erarbeiteten Grundsätze, unter welchen von der Erzielung von Einkünften nach Paragraph 22, Ziffer 2,

zweiter Teilstrich EStG 1988 ausgegangen werden kann, nicht entgegensteht, weil die Bestimmung des Paragraph 22, Ziffer 2, zweiter Teilstrich EStG 1988 auf die Art der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten nicht abstellt. In seinem Erkenntnis vom 23. Mai 2007, 2004/13/0073, hat der Verwaltungsgerichtshof zum Ausdruck gebracht, dass es einer Beurteilung der Einkünfte als solcher nach Paragraph 22, Ziffer 2, zweiter Teilstrich EStG 1988 nicht entgegensteht, wenn die Art der Tätigkeit, würde sie nicht der Gesellschaft erbracht werden, sonst eine andere Qualifikation der daraus erzielten Einkünfte, etwa solcher nach Paragraph 22, Ziffer eins, EStG 1988 geböte vergleiche , ebenso das hg. Erkenntnis vom 19. März 2008, 2008/15/0083).

Der Verwaltungsgerichtshof sieht sich durch den vorliegenden Beschwerdefall nicht veranlasst, von dieser Rechtsprechung abzugehen.

Zur Kommunalsteuerpflicht der DI AS gewährten Bezüge rügt die Beschwerdeführerin, die belangte Behörde habe verkannt, dass es "bei dieser Gruppe von Geschäftsführern" nicht auf "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" ankomme, weil mangels einer wesentlichen Beteiligung § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 und mangels Sperrminorität auch § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 nicht einschlägig seien. Einschlägig sei § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a leg.cit. Danach komme es ausschließlich auf die üblichen Abgrenzungskriterien für oder gegen ein Dienstverhältnis an. Die belangte Behörde habe sich nur mit einzelnen Merkmalen (Unternehmerwagnis, Eingliederung, laufende Entlohnung) näher auseinandergesetzt und in ihre Gesamtwürdigung nicht einbezogen, dass DI AS auf Basis eines Werkvertrages ausschließlich architektonische und keine Geschäftsführerleistungen erbracht und keine Abfertigungs- und Urlaubsansprüche, keinen Anspruch auf Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall und keinen Anspruch auf Sonderzahlungen habe, sowie in der Gestaltung der Arbeitszeit und des Arbeitsortes frei sei. Die belangte Behörde habe diese Merkmale zu Unrecht als nicht entscheidungswesentlich betrachtet. Zur Kommunalsteuerpflicht der DI AS gewährten Bezüge rügt die Beschwerdeführerin, die belangte Behörde habe verkannt, dass es "bei dieser Gruppe von Geschäftsführern" nicht auf "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" ankomme, weil mangels einer wesentlichen Beteiligung Paragraph 22, Ziffer 2, zweiter Teilstrich EStG 1988 und mangels Sperrminorität auch Paragraph 25, Absatz eins, Ziffer eins, Litera b, EStG 1988 nicht einschlägig seien. Einschlägig sei Paragraph 25, Absatz eins, Ziffer eins, Litera a, leg.cit. Danach komme es ausschließlich auf die üblichen Abgrenzungskriterien für oder gegen ein Dienstverhältnis an. Die belangte Behörde habe sich nur mit einzelnen Merkmalen (Unternehmerwagnis, Eingliederung, laufende Entlohnung) näher auseinandergesetzt und in ihre Gesamtwürdigung nicht einbezogen, dass DI AS auf Basis eines Werkvertrages ausschließlich architektonische und keine Geschäftsführerleistungen erbracht und keine Abfertigungs- und Urlaubsansprüche, keinen Anspruch auf Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall und keinen Anspruch auf Sonderzahlungen habe, sowie in der Gestaltung der Arbeitszeit und des Arbeitsortes frei sei. Die belangte Behörde habe diese Merkmale zu Unrecht als nicht entscheidungswesentlich betrachtet.

Diesem Beschwerdevorbringen ist zunächst zu entgegnen, dass die belangte Behörde die Bezüge des DI AS ohnedies nicht der Bestimmung des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 subsummiert hat, sondern vom Vorliegen eines Dienstverhältnisses ausgegangen ist und demnach den Grundtatbestand des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 als erfüllt angesehen hat. Diesem Beschwerdevorbringen ist zunächst zu entgegnen, dass die belangte Behörde die Bezüge des DI AS ohnedies nicht der Bestimmung des Paragraph 22, Ziffer 2, zweiter Teilstrich EStG 1988 subsummiert hat, sondern vom Vorliegen eines Dienstverhältnisses ausgegangen ist und demnach den Grundtatbestand des Paragraph 25, Absatz eins, Ziffer eins, Litera a, EStG 1988 als erfüllt angesehen hat.

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist. Gemäß Paragraph 47, Absatz 2, EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 sind somit zwei Kriterien zu entnehmen, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. (Lediglich) In Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen

eines Unternehmerrisikos) Bedacht zu nehmen ist (vgl. auch dazu das Erkenntnis des verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018). Der Legaldefinition des Paragraph 47, Absatz 2, EStG 1988 sind somit zwei Kriterien zu entnehmen, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. (Lediglich) In Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos) Bedacht zu nehmen ist vergleiche , auch dazu das Erkenntnis des verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018).

Der Beschwerdeführerin ist einzuräumen, dass der angefochtene Bescheid in Bezug auf die Kommunalsteuerpflicht der Bezüge des DI AS Begründungsdefizite aufweist. Die Relevanz dieser Bescheidmängel zeigt die Beschwerdeführerin allerdings nicht auf. Insbesondere lässt das Beschwerdevorbringen nicht erkennen, dass die belangte Behörde zu Unrecht von einer persönlichen Weisungsgebundenheit des DI AS und seiner Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Beschwerdeführerin ausgegangen wäre. Die Beschwerdeführerin trägt auch keinen Sachverhalt vor, aus dem sich ergäbe, dass DI AS der Beschwerdeführerin ungeachtet der unstrittig erfolgten regelmäßigen Entlohnung (Jahresbezüge von rund 600.000 S) nicht seine Arbeitskraft (laufend) zur Verfügung gestellt, sondern die Erbringung einzelner Architekturleistungen geschuldet hätte. Auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung als Dienstvertrag oder als Werkvertrag kommt es für das Bestehen eines Dienstverhältnisses aber - worauf die belangte Behörde zu Recht hingewiesen hat - nicht an (vgl. mit weiteren Nachweisen das hg. Erkenntnis vom 3. August 2004, 2000/13/0046). Der Beschwerdeführerin ist einzuräumen, dass der angefochtene Bescheid in Bezug auf die Kommunalsteuerpflicht der Bezüge des DI AS Begründungsdefizite aufweist. Die Relevanz dieser Bescheidmängel zeigt die Beschwerdeführerin allerdings nicht auf. Insbesondere lässt das Beschwerdevorbringen nicht erkennen, dass die belangte Behörde zu Unrecht von einer persönlichen Weisungsgebundenheit des DI AS und seiner Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Beschwerdeführerin ausgegangen wäre. Die Beschwerdeführerin trägt auch keinen Sachverhalt vor, aus dem sich ergäbe, dass DI AS der Beschwerdeführerin ungeachtet der unstrittig erfolgten regelmäßigen Entlohnung (Jahresbezüge von rund 600.000 S) nicht seine Arbeitskraft (laufend) zur Verfügung gestellt, sondern die Erbringung einzelner Architekturleistungen geschuldet hätte. Auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung als Dienstvertrag oder als Werkvertrag kommt es für das Bestehen eines Dienstverhältnisses aber - worauf die belangte Behörde zu Recht hingewiesen hat - nicht an vergleiche , mit weiteren Nachweisen das hg. Erkenntnis vom 3. August 2004, 2000/13/0046).

Einkünfte iSd § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 hängen auch nicht davon ab, ob ein Arbeitsverhältnis iSd Arbeitsrechts gegeben ist. Eine Tätigkeit kann daher auch dann unter diese Bestimmung fallen, wenn auf sie arbeitsrechtliche Vorschriften, wie etwa die Abfertigungs- oder die Urlaubsregelung, die arbeitsrechtliche Kündigungsregelung oder die Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall, keine Anwendung finden. Einkünfte iSd Paragraph 25, Absatz eins, Ziffer eins, Litera a, EStG 1988 hängen auch nicht davon ab, ob ein Arbeitsverhältnis iSd Arbeitsrechts gegeben ist. Eine Tätigkeit kann daher auch dann unter diese Bestimmung fallen, wenn auf sie arbeitsrechtliche Vorschriften, wie etwa die Abfertigungs- oder die Urlaubsregelung, die arbeitsrechtliche Kündigungsregelung oder die Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall, keine Anwendung finden.

Dass die im Beschwerdefall anzuwendende Verfahrensordnung, die Steiermärkische Landesabgabenordnung, eine mündliche Verhandlung nicht vorsieht, hat die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid zu Recht ausgeführt. Die in diesem Zusammenhang erhobene Verfahrensrüge ist daher nicht berechtigt. Überdies ist auch das dazu erstattete Vorbringen, in der beantragten mündlichen Verhandlung hätten "die einzelnen Aspekte, die gegen ein Dienstverhältnis sprechen, genauer erläutert werden können", nicht geeignet, die Relevanz des von der Beschwerdeführerin gesehenen Verfahrensmangels aufzuzeigen.

Die Beschwerde erweist sich somit insgesamt als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen. Die Beschwerde erweist sich somit insgesamt als unbegründet und war daher gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008. Wien, am 2. September 2009 Die Kostenentscheidung stützt sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 455 aus 2008, . Wien, am 2. September 2009

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2009:2005150143.X00

Im RIS seit

02.10.2009

Zuletzt aktualisiert am

04.02.2010

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at