

TE Vwgh Erkenntnis 2009/2/4 2006/15/0381

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 04.02.2009

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;
10/01 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG);
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
40/01 Verwaltungsverfahren;

Norm

AVG §66 Abs2;
B-VG Art119a Abs5;
EStG 1988 §22 Z2;
KommStG 1993 §2;
VwRallg;

1. AVG § 66 heute
2. AVG § 66 gültig ab 01.01.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 158/1998
3. AVG § 66 gültig von 01.02.1991 bis 31.12.1998
1. B-VG Art. 119a heute
2. B-VG Art. 119a gültig ab 01.01.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 51/2012
3. B-VG Art. 119a gültig von 01.01.2004 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2003
4. B-VG Art. 119a gültig von 01.01.1985 bis 31.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 490/1984
5. B-VG Art. 119a gültig von 21.07.1962 bis 31.12.1984 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 205/1962
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 § 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 Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde der Mgemeinde P, vertreten durch Dr. Peter Gatternig, Rechtsanwalt in 1010 Wien, Renngasse 9, gegen den Bescheid der Niederösterreichischen Landesregierung vom 13. November 2006, Zl. IVW3-BE-3241501/031- 2004, betreffend Kommunalsteuer 1995 bis 1999 (mitbeteiligte Partei: Lgesellschaft mbH in P, vertreten durch Dr. Auer Steuer- und Wirtschaftsberatung GmbH in 1130 Wien, Hietzinger Hauptstraße 97), zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Das Land Niederösterreich hat der beschwerdeführenden Partei Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.106,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Im Gefolge einer Kommunalsteuerprüfung setzte der Bürgermeister der beschwerdeführenden Gemeinde die Kommunalsteuer der mitbeteiligten L. GmbH für die Jahre 1995 bis 1999 mit 34.980,19 EUR sowie einen entsprechenden Säumniszuschlag für den Nachforderungsbetrag fest. Die Nachforderung betraf die Bezüge des an der L. GmbH zu 100% beteiligten Geschäftsführers Ing. G.

In der dagegen erhobenen Berufung wendete die L. GmbH ein, es liege kein Dienstverhältnis vor. Ing. G. stehe in einem Dienstverhältnis zu einer anderen Gesellschaft, sodass er schon zeitlich gar nicht in der Lage sei, die laufende operative Geschäftsführung bei der L. GmbH auszuüben. Einem fremden Dienstnehmer wären keine Honorare in der vorliegenden Größenordnung von rund einer halben Mio. S. jährlich gewährt worden. Den Bezügen komme daher eine Art Dividendencharakter zu. Auch seien die Bezüge auf Grund der schlechten wirtschaftlichen Lage der L. GmbH in den Jahren ab 1997 nur mehr teilweise zur Auszahlung gelangt. Auch dies wäre für ein Dienstverhältnis untypisch.

Mit Bescheid des Gemeindevorstandes der beschwerdeführenden Gemeinde vom 14. März 2003 wurde die erstinstanzliche Kommunalsteuerfestsetzung bestätigt. Ergänzende Erhebungen hätten ergeben (Hinweis auf die Punkte 11, 12, 13 und 18 des der Marktgemeinde übermittelten Erhebungsblattes vom 10. Oktober 2002), dass keine erfolgsabhängige Vergütungen vorlägen, die Bezüge regelmäßig ausbezahlt und auf Grund der Arbeitsleistung des Geschäftsführers geleistet würden. Ing. G. sei in den Betrieb der L. GmbH eingegliedert. Die Geschäftsführervergütungen seien daher als Arbeitslöhne im Sinne des Kommunalsteuergesetzes zu werten und in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen.

Der dagegen von der L. GmbH erhobenen Vorstellung wurde mit Bescheid der niederösterreichischen Landesregierung vom 12. März 2004 Folge gegeben, der Bescheid des Gemeindevorstandes vom 14. März 2003 aufgehoben und die Angelegenheit zur neuerlichen Entscheidung an die Gemeinde verwiesen.

Begründend führte die Vorstellungsbehörde aus, nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sei dem in § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 enthaltenen Tatbestandsmerkmal "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" das Verständnis beizulegen, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses gegeben sein müssen. Dem Vorliegen bzw. Fehlen des Unternehmerwagnisses komme dabei wesentliche Bedeutung zu. Ein deutlich ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko des an der Kapitalgesellschaft beteiligten Geschäftsführers stehe Einkünften iSd § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 entgegen. Begründend führte die Vorstellungsbehörde aus, nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sei dem in Paragraph 22, Ziffer 2, Teilstrich 2 EStG 1988 enthaltenen Tatbestandsmerkmal "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" das Verständnis beizulegen, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses gegeben sein müssen. Dem Vorliegen bzw. Fehlen des Unternehmerwagnisses komme dabei wesentliche Bedeutung zu. Ein deutlich ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko des an der Kapitalgesellschaft beteiligten Geschäftsführers stehe Einkünften iSd Paragraph 22, Ziffer 2, Teilstrich 2 EStG 1988 entgegen.

Im Beschwerdefall habe die L. GmbH vorgebracht, die Bezüge des Ing. G. seien zwischen 1995 und 1998 nicht gleich geblieben, sondern hätten zunächst jeweils 480.000 S, 1997 nur noch 400.000 S und 1998 bloß 80.000 S betragen. Ab 1999 seien die Zahlungen eingestellt worden. Der Gemeindevorstand gehe demgegenüber von in den Jahren 1995 "und" 1998 gleich gebliebenen Zahlungen von jeweils 480.000 S aus, welche "in der Buchhaltung" aufscheinen würden. Im Erhebungsblatt vom 10. Oktober 2002 sei von jährlichen Bezügen von jeweils 480.000 S in den Jahren 1995 und 1996 sowie von 400.000 S im Jahr 1997 und von 80.000 S im Jahr 1998 die Rede. Im "ursprünglichen" Revisionsbericht vom 22. März 2001 sei ein in den genannten Jahren gleich gebliebener Betrag von jeweils 480.000 S festgehalten. Diese aktenkundigen Widersprüche habe die Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht bereinigt. Solcherart sei der Berufungsbescheid einer nachprüfenden Kontrolle durch die Vorstellungsinstanz entzogen. Die Abgabenbehörde werde daher im fortgesetzten Verfahren entsprechende Feststellungen zu den Geschäftsführerbezügen für die Jahre 1997 und 1998 zu treffen haben.

In der Folge werde es außerdem erforderlich sein, die Geschäftsführerbezüge dem wirtschaftlichen Erfolg der Gesellschaft in den verfahrensgegenständlichen Jahren gegenüber zu stellen, weil nur dergestalt erkennbar sei, ob ein solches Unternehmerrisiko vorliege, das bei der nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 gebotenen Betrachtung des Gesamtbildes der Verhältnisse den Ausschlag gegen ein Dienstverhältnis erbringe. In der Folge werde es außerdem erforderlich sein, die Geschäftsführerbezüge dem wirtschaftlichen Erfolg der Gesellschaft in den verfahrensgegenständlichen Jahren gegenüber zu stellen, weil nur dergestalt erkennbar sei, ob ein solches Unternehmerrisiko vorliege, das bei der nach Paragraph 22, Ziffer 2, Teilstrich 2 EStG 1988 gebotenen Betrachtung des Gesamtbildes der Verhältnisse den Ausschlag gegen ein Dienstverhältnis erbringe.

Mit Vorhalt vom 9. Juli 2004 forderte die beschwerdeführende Gemeinde die L. GmbH "zur Vorbereitung der Berufsentscheidung" auf, innerhalb Monatsfrist eine Reihe von nach der Vorstellungsentscheidung relevanten Fragen zu beantworten und die zum Nachweis dieser Antworten dienlichen Unterlagen vorzulegen. Die folgenden Punkte betrafen insbesondere die an den Geschäftsführer geleisteten Zahlungen und deren Zeitpunkt, weiter die Frage, ob für ausständige Zahlungen an den Geschäftsführer Rückstellungen gebildet worden seien und welche vertraglichen Vereinbarungen der Entlohnung des Geschäftsführers zu Grunde lägen, sowie die Höhe der von der L. GmbH in den Jahren 1995 bis 1999 erzielten Gewinne oder Verluste verbunden mit der Aufforderung, "sämtliche Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen" der Gesellschaft vorzulegen.

Mit Bescheid vom 23. November 2004 gab der Gemeindevorstand der beschwerdeführenden Gemeinde der Berufung insofern teilweise statt, als die Kommunalsteuer für den Zeitraum Jänner 1995 bis Dezember 1999 nunmehr in Höhe von 33.933,55 EUR festgesetzt und auch der Säumniszuschlag entsprechend vermindert wurde.

Sachverhaltsbezogen wurde festgehalten, dass die L. GmbH den Vorhalt vom 9. Juli 2004 nicht beantwortet habe. Ergänzend sei daher eine Stellungnahme des seinerzeitigen "Prüforgans" einer näher bezeichneten Steuerberatungsgesellschaft eingeholt worden. Danach entstammten die anlässlich der Kommunalsteuerprüfung vom 22. März 2001 für die Jahre 1995 bis 1998 erhobenen Jahresbeträge von 480.000 S den Bilanzen dieser Jahre, während anlässlich der Erhebung vom 10. Oktober 2002 "neue Ziffern vorgelegt" worden seien, die darauf beruhten, dass in den Jahren 1997 und 1998 nicht die "vollen 480.000 ATS" zur Auszahlung gelangt seien.

Im Begründungsteil führte der Gemeindevorstand aus, es sei davon auszugehen, dass auch für die Jahre 1997 und 1998 Geschäftsführerbezüge in Höhe von jeweils 480.000 S vereinbart, davon aber nur Teilbeträge in Höhe von 400.000 S (1997) und 80.000 S (1998) ausbezahlt worden seien. Auch wenn nur diese tatsächlich zugeflossenen Bezüge der Kommunalsteuerberechnung zu unterziehen seien, ergebe sich daraus keineswegs das Bestehen eines Unternehmerwagnisses. Um die Frage zu klären, ob Ing. G. tatsächlich ein Unternehmerrisiko zu tragen gehabt habe, sei die L. GmbH aufgefordert worden, die im Sachverhaltsteil im einzelnen wiedergegebenen Fragen zu beantworten. Dieser Mitwirkungspflicht sei die L. GmbH nicht nachgekommen, sodass die Geschäftsführerbezüge in der tatsächlich ausbezahlten Höhe der Abgabenbemessungsgrundlage hinzuzurechnen gewesen seien.

Die L. GmbH erhob neuerlich Vorstellung, die sie damit begründete, dass sie einzelne der an sie gestellten Fragen als schikanös empfunden habe, weil diese schon im Rahmen der Kommunalsteuerprüfung "als Routinefragen" geklärt worden seien. Auch seien dem seinerzeitigen Prüfer die Bilanzen der Jahre 1995 bis 1999 in Kopie ausgehändigt worden. Der Abgabenbehörde sei bekannt, dass lediglich ein mündlicher Werkvertrag abgeschlossen worden sei, dennoch sei verlangt worden, sämtliche Vereinbarungen über die Art der Entlohnung in Kopie vorzulegen. Der

gegenständliche Fragenkatalog müsse daher von einer mit der Sache nicht betrauten Person erstellt worden sein. Die Vorstellungswerberin habe daher die beschwerdeführende Gemeinde am 7. August 2004 aufgefordert, sich an den seinerzeitigen Prüfer zu wenden. Im Übrigen habe die L. GmbH ihren Standpunkt zur Frage des Vorliegens eines Unternehmerrisikos schon in früheren Stellungnahmen (Berufungsschreiben) dargelegt und erwartet, dass sich die Gemeinde bei nach wie vor bestehendem Klärungsbedarf neuerlich an die L. GmbH wenden werde. Doch sei eine Reaktion auf das Schreiben vom 7. August 2004 nicht erfolgt.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid der belangten Behörde wurde auch dieser Vorstellung Folge gegeben, der Bescheid des Gemeindevorstandes vom 23. November 2004 aufgehoben und die Angelegenheit zur neuerlichen Entscheidung an die Gemeinde verwiesen.

Nach Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens führte die belangte Behörde begründend aus, mit Vorstellungsbescheid vom 12. März 2004 habe sie der beschwerdeführenden Gemeinde einen "einzuhaltenden Verfahrensvorgang vorgegeben". An diese Vorgabe sei die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 61 Abs. 5 NÖ GO 1973 gebunden, woran das zwischenzeitlich in einem verstärkten Senat ergangene Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. November 2004, 2003/13/0018, nichts ändern könne. Unbestritten sei, dass seitens der Gemeindeabgabenbehörde die Gegenüberstellung der Geschäftsführerbezüge mit dem wirtschaftlichen Erfolg der L. GmbH in den verfahrensgegenständlichen Jahren unterblieben sei. Die Abgabenbehörde habe dies mit der mangelnden Mitwirkung der L. GmbH begründet und den Erhalt des in der Vorstellung angesprochenen Schreibens der L. GmbH vom 7. August 2004 im Vorstellungsverfahren bestritten. In ihrer Stellungnahme habe es die Gemeinde nicht ausschließen können, dass einzelne Unterlagen dem Prüfer zur Kenntnis gelangt sein könnten. Sie habe ihr Verlangen um neuerliche Vorlage lediglich damit zu rechtfertigen versucht, dass keine Unterlagen zum Gemeindeakt gelangt seien. Dieses Vorbringen übersehe, dass die Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen nicht so weitgehend sei, allenfalls bei der Behörde in Verstoß geratene Unterlagen neuerlich vorzulegen. Da anlässlich der Kommunalsteuerprüfung Unterlagen zur Verfügung gestanden seien, hätte sich die Gemeinde zunächst Gewissheit darüber verschaffen müssen, ob und welche Unterlagen sich im Gewahrsam der näher bezeichneten Steuerberatungsgesellschaft befänden. Vor diesem Hintergrund könne nicht ausgeschlossen werden, dass sich die Gemeinde jene zur Gegenüberstellung der Geschäftsführerbezüge mit dem wirtschaftlichen Erfolg der L. GmbH erforderlichen Unterlagen auch ohne deren nochmalige Mitwirkung hätte verschaffen können und somit in die Lage versetzt worden wäre, allenfalls nach Durchführung weiterer Erhebungen der im Vorstellungsbescheid vom 12. März 2004 ausgedrückten Rechtsanschauung betreffend Unternehmerwagnis zu entsprechen. Nach Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens führte die belangte Behörde begründend aus, mit Vorstellungsbescheid vom 12. März 2004 habe sie der beschwerdeführenden Gemeinde einen "einzuhaltenden Verfahrensvorgang vorgegeben". An diese Vorgabe sei die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß Paragraph 61, Absatz 5, NÖ GO 1973 gebunden, woran das zwischenzeitlich in einem verstärkten Senat ergangene Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. November 2004, 2003/13/0018, nichts ändern könne. Unbestritten sei, dass seitens der Gemeindeabgabenbehörde die Gegenüberstellung der Geschäftsführerbezüge mit dem wirtschaftlichen Erfolg der L. GmbH in den verfahrensgegenständlichen Jahren unterblieben sei. Die Abgabenbehörde habe dies mit der mangelnden Mitwirkung der L. GmbH begründet und den Erhalt des in der Vorstellung angesprochenen Schreibens der L. GmbH vom 7. August 2004 im Vorstellungsverfahren bestritten. In ihrer Stellungnahme habe es die Gemeinde nicht ausschließen können, dass einzelne Unterlagen dem Prüfer zur Kenntnis gelangt sein könnten. Sie habe ihr Verlangen um neuerliche Vorlage lediglich damit zu rechtfertigen versucht, dass keine Unterlagen zum Gemeindeakt gelangt seien. Dieses Vorbringen übersehe, dass die Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen nicht so weitgehend sei, allenfalls bei der Behörde in Verstoß geratene Unterlagen neuerlich vorzulegen. Da anlässlich der Kommunalsteuerprüfung Unterlagen zur Verfügung gestanden seien, hätte sich die Gemeinde zunächst Gewissheit darüber verschaffen müssen, ob und welche Unterlagen sich im Gewahrsam der näher bezeichneten Steuerberatungsgesellschaft befänden. Vor diesem Hintergrund könne nicht ausgeschlossen werden, dass sich die Gemeinde jene zur Gegenüberstellung der Geschäftsführerbezüge mit dem wirtschaftlichen Erfolg der L. GmbH erforderlichen Unterlagen auch ohne deren nochmalige Mitwirkung hätte verschaffen können und somit in die Lage versetzt worden wäre, allenfalls nach Durchführung weiterer Erhebungen der im Vorstellungsbescheid vom 12. März 2004 ausgedrückten Rechtsanschauung betreffend Unternehmerwagnis zu entsprechen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde.

Die belangte Behörde hat die Verwaltungsakten vorgelegt und ebenso wie die mitbeteiligte Partei eine Gegenschrift erstattet.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Nach § 61 Abs. 4 der NÖ Gemeindeordnung 1973, LGBl. 1000-12, im Folgenden: NÖ GO 1973, hat die Aufsichtsbehörde den Bescheid, wenn durch ihn Rechte des Einschreiters verletzt werden, aufzuheben und die Angelegenheit zur neuerlichen Entscheidung an die Gemeinde zu verweisen. Die Gemeinde ist bei der neuerlichen Entscheidung an die Rechtsansicht der Aufsichtsbehörde gebunden (Abs. 5 leg.cit). Nach Paragraph 61, Absatz 4, der NÖ Gemeindeordnung 1973, Landesgesetzblatt 1000-12, im Folgenden: NÖ GO 1973, hat die Aufsichtsbehörde den Bescheid, wenn durch ihn Rechte des Einschreiters verletzt werden, aufzuheben und die Angelegenheit zur neuerlichen Entscheidung an die Gemeinde zu verweisen. Die Gemeinde ist bei der neuerlichen Entscheidung an die Rechtsansicht der Aufsichtsbehörde gebunden (Absatz 5, leg.cit).

Mit Rechtskraft des Zurückverweisungsbescheides erhält die Partei das subjektive Recht auf ein bindungsgemäßes verwaltungsbehördliches Verfahren. Die Bindung erlischt im Falle einer Änderung notwendiger Voraussetzungen für die Verwirklichung der bindenden Rechtsansicht. So lange weder eine Änderung jener Sachverhaltselemente eingetreten ist, von deren Zutreffen die geäußerten Rechtsansichten notwendigerweise ausdrücklich oder erschließbar abhängen noch die Rechtslage eine Änderung erfahren hat, ist eine Bindung gegeben. Keine Änderungen der Rechtslage stellen Änderungen in der verwaltungsbehördlichen oder verwaltungsgerichtlichen Entscheidungspraxis dar (vgl. Azizi, Zur Bindung an die Rechtsanschauung der zurückverweisenden Berufungsbehörde nach § 66 Abs. 2 AVG, ZfV 1976, 133ff). Die so zu verstehende Bindungswirkung der die Aufhebung tragenden Gründe des Vorstellungsbescheides für die Gemeindebehörden erstreckt sich in der Folge auch auf die Vorstellungsbehörde selbst sowie die Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts. Mit Rechtskraft des Zurückverweisungsbescheides erhält die Partei das subjektive Recht auf ein bindungsgemäßes verwaltungsbehördliches Verfahren. Die Bindung erlischt im Falle einer Änderung notwendiger Voraussetzungen für die Verwirklichung der bindenden Rechtsansicht. So lange weder eine Änderung jener Sachverhaltselemente eingetreten ist, von deren Zutreffen die geäußerten Rechtsansichten notwendigerweise ausdrücklich oder erschließbar abhängen noch die Rechtslage eine Änderung erfahren hat, ist eine Bindung gegeben. Keine Änderungen der Rechtslage stellen Änderungen in der verwaltungsbehördlichen oder verwaltungsgerichtlichen Entscheidungspraxis dar vergleiche , Azizi, Zur Bindung an die Rechtsanschauung der zurückverweisenden Berufungsbehörde nach Paragraph 66, Absatz 2, AVG, ZfV 1976, 133ff). Die so zu verstehende Bindungswirkung der die Aufhebung tragenden Gründe des Vorstellungsbescheides für die Gemeindebehörden erstreckt sich in der Folge auch auf die Vorstellungsbehörde selbst sowie die Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt nur den tragenden Aufhebungsgründen eines aufsichtsbehördlichen Bescheides für das fortgesetzte Verfahren bindende Wirkung zu. Die Bindungswirkung einer aufhebenden Vorstellungsentscheidung beschränkt sich auf die ausdrücklich geäußerte Rechtsansicht der Vorstellungsbehörde im Umfang der die Aufhebung tragenden Begründungselemente. Hinweise der Vorstellungsbehörde für das fortgesetzte Verfahren, die über die die Aufhebung tragenden Gründe hinausgehen, entfalten hingegen keine Bindungswirkung (vgl. für viele die hg. Erkenntnisse vom 29. Jänner 2008, 2006/05/0297, vom 1. Juli 2005, 2003/17/0228, und vom 15. Dezember 1995, 95/17/0150). Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt nur den tragenden Aufhebungsgründen eines aufsichtsbehördlichen Bescheides für das fortgesetzte Verfahren bindende Wirkung zu. Die Bindungswirkung einer aufhebenden Vorstellungsentscheidung beschränkt sich auf die ausdrücklich geäußerte Rechtsansicht der Vorstellungsbehörde im Umfang der die Aufhebung tragenden Begründungselemente. Hinweise der Vorstellungsbehörde für das fortgesetzte Verfahren, die über die die Aufhebung tragenden Gründe hinausgehen, entfalten hingegen keine Bindungswirkung vergleiche , für viele die hg. Erkenntnisse vom 29. Jänner 2008, 2006/05/0297, vom 1. Juli 2005, 2003/17/0228, und vom 15. Dezember 1995, 95/17/0150).

Die belangte Behörde hat mit dem angefochtenen Bescheid den mit Vorstellung bekämpften Bescheid aufgehoben, weil sich der Gemeindevorstand nicht an den von ihr im Vorstellungsbescheid vom 12. März 2004 vorgegebenen "Verfahrensvorgang", die Geschäftsführerbezüge dem wirtschaftlichen Erfolg der Gesellschaft gegenüberzustellen, gehalten habe. Mit ihrem an die L. GmbH gerichteten Vorhalt habe die Abgabenbehörde nicht alle ihr zustehenden Möglichkeiten ausgeschöpft, den wirtschaftlichen Erfolg der Gesellschaft festzustellen und solcherart der Vorstellungsentscheidung zu entsprechen.

Die beschwerdeführende Gemeinde wendet sich gegen diesen Vorwurf mit dem Vorbringen, die von der belangten Behörde vermissten Erhebungen beim seinerzeitigen Prüforgan ohnedies durchgeführt zu haben. Es komme häufig vor, dass Unterlagen vom Prüfer eingesehen, aber nicht in Ablichtung zum Akt genommen würden. In einem solchen Fall sei es rechtsirrig anzunehmen, dass der Abgabepflichtige von der Berufungsbehörde nicht ein weiteres Mal aufgefordert werden dürfe, die schon einmal eingesehenen Unterlagen neuerlich vorzulegen.

Dem hält die belangte Behörde in ihrer Gegenschrift wiederum entgegen, die Gemeindeinstanzen hätten mit dem an die L. GmbH gerichteten Vorhalt vom 9. Juli 2004 die "undifferenzierte" Mitwirkungspflicht der mitbeteiligten Partei "überspannt". Die beschwerdeführende Gemeinde hätte sich Klarheit darüber verschaffen müssen, welche Unterlagen tatsächlich der von ihr beauftragten Kommunalsteuerprüferin zur Verfügung gestanden seien. Die mitbeteiligte L. GmbH pflichtet dieser Ansicht im Ergebnis bei und wirft der Abgabenbehörde ihrerseits vor, sich mit ihren Darlegungen und Erklärungen zum Vorliegen eines Unternehmerrisikos nicht ausreichend auseinandergesetzt zu haben.

Die Verfahrensparteien gehen mit diesen Vorbringen an dem Umstand vorbei, dass die Aufhebung des seinerzeitigen Berufungsbescheides mit Vorstellungsbescheid vom 12. März 2004 darauf gestützt wurde, die Berufungsbehörde habe Widersprüche in der Höhe der in den Jahren 1997 und 1998 gewährten Geschäftsführerbezüge nicht aufgeklärt, weshalb sich der bekämpfte Berufungsbescheid vom 14. März 2003 der nachprüfenden Kontrolle durch die Gemeindeaufsichtsbehörde entziehe.

Die Wendung im Vorstellungsbescheid vom 12. März 2004, im fortgesetzten Verfahren würden die Geschäftsführerbezüge dem wirtschaftlichen Erfolg der Gesellschaft in den verfahrensgegenständlichen Jahren gegenüber zu stellen sein, weil nur dergestalt erkennbar sei, ob eine solches Unternehmerrisiko vorliege, das bei der nach § 22 Z.2 Teilstrich 2 EStG 1988 gebotenen Betrachtung des Gesamtbildes der Verhältnisse den Ausschlag gegen ein Dienstverhältnis erbringe, stellt nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes keine die Aufhebung tragende Begründung dar. Es handelt sich vielmehr um eine Anleitung für das weitere Ermittlungsverfahren. Das von der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid angesprochene - die Durchführung einer Verhandlung betreffende - Erkenntnis vom 27. November 1972, 801/72, VwSlg. Nr. 8.325/A, ist für den gegenständlichen Fall nicht einschlägig. Die Wendung im Vorstellungsbescheid vom 12. März 2004, im fortgesetzten Verfahren würden die Geschäftsführerbezüge dem wirtschaftlichen Erfolg der Gesellschaft in den verfahrensgegenständlichen Jahren gegenüber zu stellen sein, weil nur dergestalt erkennbar sei, ob eine solches Unternehmerrisiko vorliege, das bei der nach Paragraph 22, Ziffer 2, Teilstrich 2 EStG 1988 gebotenen Betrachtung des Gesamtbildes der Verhältnisse den Ausschlag gegen ein Dienstverhältnis erbringe, stellt nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes keine die Aufhebung tragende Begründung dar. Es handelt sich vielmehr um eine Anleitung für das weitere Ermittlungsverfahren. Das von der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid angesprochene - die Durchführung einer Verhandlung betreffende - Erkenntnis vom 27. November 1972, 801/72, VwSlg. Nr. 8.325/A, ist für den gegenständlichen Fall nicht einschlägig.

Hat die beschwerdeführende Gemeinde mit ihrer Entscheidung vom 23. November 2004 nicht gegen die Bestimmung des § 61 Abs. 5 der NÖ GO 1973 verstoßen, erweist sich der angefochtene Bescheid seinerseits als rechtswidrig. Hat die beschwerdeführende Gemeinde mit ihrer Entscheidung vom 23. November 2004 nicht gegen die Bestimmung des Paragraph 61, Absatz 5, der NÖ GO 1973 verstoßen, erweist sich der angefochtene Bescheid seinerseits als rechtswidrig.

Auch entspricht es ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum Vorliegen eines Unternehmerrisikos vor dem Erkenntnis des verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018, dass ein einnahmenseitiges Unternehmerrisiko bei vereinbarten fixen Geschäftsführerbezügen auch dann nicht zu erkennen ist, wenn deren Auszahlung nur nach Maßgabe der Liquidität der Gesellschaft erfolgt (vgl. für viele die hg. Erkenntnisse vom 27. März 2002, 2001/13/0254, und vom 17. Oktober 2001, 2001/13/0097). Nach dieser Rechtsprechung lassen selbst Schwankungen der Bezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführers entsprechend der Ertragslage der Gesellschaft keinen Rückschluss auf eine tatsächliche Erfolgsabhängigkeit der Honorierung des Geschäftsführers zu (vgl. mit weiteren Nachweisen die hg. Erkenntnisse vom 28. November 2002, 2001/13/0117, und vom 21. Jänner 2004, 2003/13/0135). Im Beschwerdefall bedurfte es daher der in der - ohne Bindungswirkung gegebenen - "Verfahrensanleitung" geforderten Gegenüberstellung des (vereinbarten) jährlichen Geschäftsführerbezeuges von 480.000 S mit dem "wirtschaftlichen Erfolg" der L. GmbH nicht, um das Vorliegen eines Unternehmerrisikos des

Alleingesellschafter-Geschäftsführers verneinen zu können. Auch entspricht es ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum Vorliegen eines Unternehmerrisikos vor dem Erkenntnis des verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018, dass ein einnahmenseitiges Unternehmerrisiko bei vereinbarten fixen Geschäftsführerbezügen auch dann nicht zu erkennen ist, wenn deren Auszahlung nur nach Maßgabe der Liquidität der Gesellschaft erfolgt vergleiche , für viele die hg. Erkenntnisse vom 27. März 2002, 2001/13/0254, und vom 17. Oktober 2001, 2001/13/0097). Nach dieser Rechtsprechung lassen selbst Schwankungen der Bezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführers entsprechend der Ertragslage der Gesellschaft keinen Rückschluss auf eine tatsächliche Erfolgsabhängigkeit der Honorierung des Geschäftsführers zu vergleiche , mit weiteren Nachweisen die hg. Erkenntnisse vom 28. November 2002, 2001/13/0117, und vom 21. Jänner 2004, 2003/13/0135). Im Beschwerdefall bedurfte es daher der in der - ohne Bindungswirkung gegebenen - "Verfahrensanleitung" geforderten Gegenüberstellung des (vereinbarten) jährlichen Geschäftsführerbezeuges von 480.000 S mit dem "wirtschaftlichen Erfolg" der L. GmbH nicht, um das Vorliegen eines Unternehmerrisikos des Alleingesellschafter-Geschäftsführers verneinen zu können.

Der angefochtene Bescheid war deshalb wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben. Von der beantragten Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z. 6 VwGG abgesehen werden. Der angefochtene Bescheid war deshalb wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG aufzuheben. Von der beantragten Verhandlung konnte gemäß Paragraph 39, Absatz 2, Ziffer 6, VwGG abgesehen werden.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008. Wien, am 4. Februar 2009 Die Kostenentscheidung gründet sich auf die Paragraphen 47 f, f, VwGG in Verbindung mit der Verordnung Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 455 aus 2008,, Wien, am 4. Februar 2009

Schlagworte

Bindung an die Rechtsanschauung der Vorstellungsbehörde Ersatzbescheid Individuelle Normen und Parteienrechte Rechtsanspruch Antragsrecht Anfechtungsrecht VwRallg9/2 Individuelle Normen und Parteienrechte Rechtswirkungen von Bescheiden Rechtskraft VwRallg9/3

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2009:2006150381.X00

Im RIS seit

13.03.2009

Zuletzt aktualisiert am

03.07.2009

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at