jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2008/6/25 2008/15/0014

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 25.06.2008

Index

21/03 GesmbH-Recht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1988 §22 Z2;
GmbHG §15;
KommStG 1993 §2;

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 V Gesellschaft mbH in I, vertreten durch Dr. Markus Heis und Dr. Hannes Paulweber, Rechtsanwälte in 6020 Innsbruck, Anichstraße 3, gegen den Bescheid der Berufungskommission in Abgabensachen der Stadtgemeinde Innsbruck vom 3. Juni 2003, Zl. I-Rm-00010e/2003, betreffend Kommunalsteuer für den Zeitraum 1. Jänner 1998 bis 31. Dezember 2001, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angeführte Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Die Stadtgemeinde Innsbruck hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.171,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Bei der Beschwerdeführerin wurde eine Kommunalsteuernachschau betreffend den Zeitraum Jänner 1998 bis Dezember 2001 durchgeführt. Im Rahmen der Nachschau stellte der Prüfer unter anderem fest, dass die Beschwerdeführerin die ihrem Geschäftsführer Mag. Joachim S. gewährten Entgelte nicht in die Kommunalsteuerbemessungsgrundlage einbezogen habe.

Aufgrund der im Rahmen der Nachschau getroffenen Feststellungen wurde der Beschwerdeführerin mit Bescheid des Stadtmagistrates Innsbruck eine Kommunalsteuernachforderung und ein Säumniszuschlag zur Zahlung vorgeschrieben.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung führte die Beschwerdeführerin unter anderem aus, dass ihre Geschäftsführung seit Juli 1998 ausschließlich von der S. GmbH besorgt werde. Der Berufung war diesbezüglich die nachstehend angeführte Vereinbarung der Beschwerdeführerin mit der S. GmbH vom August 1998 beigelegt:

"VEREINBARUNG

abgeschlossen am heutigen Tage zwischen der

(Beschwerdeführerin), ..., I. und der S. GmbH, ..., W.

Die bisher direkt an Herrn Mag. Joachim S. ausbezahlte

Geschäftsführervergütung wird ab 1. Juli 1998 an die S. GmbH

fließen, Herr Mag. S. übt ab diesem Zeitpunkt seine

Geschäftsführertätigkeit im Rahmen seiner Tätigkeit als

Geschäftsführer der S. GmbH aus

Die Übernahme der vertraglichen Verpflichtungen seitens der

S. GmbH erfolgt mit allen Rechten und Pflichten, vor allem unter

allen finanziellen Aspekten.

Der Kostenersatz beträgt ab 1. Juli 1998 ATS 115.000,- exkl. Mwst. im Monat und wird jährlich angepasst.

Die Verrechnung erfolgt monatlich zuzüglich der gesetzlichen Mehrwertsteuer. Mit diesem Betrag sind sämtliche Kosten abgedeckt. Dies betrifft insbesondere die Abfertigungsrückstellung, die Jubiläumsgeldrückstellung, die Pensionsverpflichtung, etc.

Ebenfalls abgegolten sind damit die Lizenzrechte für ... sowie der Testbetrieb von strategischen und operativen Maßnahmen im Marketing- und EDV-Bereich.

W., im August 1998

(Beschwerdeführerin)

S. GmbH

Mag. Markus M.

Mag. Joachim S."

Gemäß den weiteren Ausführungen in der Berufung bestehe die Vergütung von S 115.000,00 aus mehreren Komponenten und entfalle daher nicht nur auf die Geschäftsführertätigkeiten. Diesbezüglich war der Berufung eine Leistungsaufstellung wie folgt beigelegt:

"Leistungsaufstellung der S. GmbH, W.

an die (Beschwerdeführerin), I.

Leistung

Aufwand pro Monat

1. Ausarbeiten von Marketingkonzepten in den Bereichen ...;
Entwickeln der verkaufsfördernden Unterlagen hiefür; Einsatz dieser Unterlagen im Verkauf, Nachbesserung aufgrund der Erfahrungen im Verkauf.

2. Dokumentation der Ergebnisse belegt durch umfangreiche statistische Auswertungen. Präsentation dieser Ergebnisse bei ... Meetings.

3. Implementieren der erarbeiteten Konzepte in den Betrieben der Kunden der (Beschwerdeführerin).

4. Testen des EDV-Programms ... im Echtbetrieb. Dokumentation über Programmfehler. Erstellen von Verbesserungsvorschlägen aus Anwendersicht.

5. Ausführen aller Werkstattarbeiten, die für Katalog und sonstige Werbung erforderlich ist. ...

6. Auswahl der (Produkte), die in Werbemedien abgebildet werden sollen.

5.000,-

(davon ca. 3.330,-

Personalkosten-Ersatz)

7. Lizenzgebühren...

1.220,-

8. Pauschaler Kostenersatz für Büromaterial, Werkstatt-Hilfsmittel

500.-

9. Pauschale Aufwandsentschädigung für Verdienstentgang bzw. als Risikoausgleich, da alle Marketing-Neuentwicklungen an den Kunden der S. GmbH getestet werden und damit durch ständige Änderungen die Kundenbindung nicht so hoch ist wie ... üblich (ca. 5% vom Umsatz)

2.000,-

Die detaillierte Bezifferung der einzelnen Positionen ist schwer möglich, da die Abgrenzung während des Arbeitsablaufes in der S. GmbH nicht aufgezeichnet werden kann, es wäre damit ein zu hoher zusätzlicher Zeitaufwand erforderlich und explizit während Verkaufsgesprächen auch gar nicht möglich.

Die Punkte 1 bis 6 binden das Personal der S. GmbH ca. zu 25%. Personalkosten S. GmbH pro Monat inkl. 100% Lohnnebenkosten 13.314,-, davon 25%=3.330,-

Außerdem ist der Geschäftsführer der S. GmbH Herr Mag. Joachim S. zu ca. 80% mit diesen Tätigkeiten betraut."

Demnach würden von den monatlichen Vergütungen an die S. GmbH rund EUR 3.300 auf den Ersatz von Personalkosten, EUR 1.220,00 auf Lizenzgebühren, EUR 500,00 auf den pauschalen Kostenersatz für Büromaterial, Werkstatt, Hilfsmittel und EUR 2.000,00 auf die pauschale Aufwandsentschädigung für Verdienstentgang und den Risikoausgleich für Marketingneuentwicklungen entfallen.

Allein die Tatsache, dass die S. GmbH die monatlichen Rechnungen unter der Bezeichnung Geschäftsführervergütung fakturiere, lasse noch nicht darauf schließen, dass der gesamte Betrag tatsächlich nur die Vergütung für die Geschäftsführung betreffe.

Die vom Prüfer vertretene Ansicht, dass es sich hier um eine Ungehung der Kommunalsteuerpflicht durch Zwischenschaltung einer GmbH handle, könne ebenso wenig geteilt werden, wie die vom Prüfer zudem vertretene Ansicht, dass eine GmbH niemals eine Geschäftsführertätigkeit ausüben könne und werde in diesem Zusammenhang auf die GmbH & Co KG verwiesen, in der sehr wohl die GmbH die Geschäftsführung übernehme und unabhängig von den in der GmbH angestellten Geschäftsführern ausübe.

Der Sachverhalt sei bei der Beschwerdeführerin, wenn auch in anderer Rechtsform, derselbe. Die S. GmbH könne daher die Geschäftsführung der Beschwerdeführerin übernehmen, wobei es "denkunmöglich" sei, dass eine geschäftsführende GmbH ein dienstnehmerähnliches Verhältnis im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 entfalten könne.

Vom Prüfer wurde zur Berufung dahingehend Stellungnahme genommen, dass Mag. S. zu 50% an der Beschwerdeführerin beteiligt sei und für seine Tätigkeit ein Entgelt erhalten würde, welches - wie bei Dienstnehmern üblich - monatlich ausbezahlt werde. Das fehlende Unternehmerrisiko (erfolgsunabhängige Entlohnung) zeige sich darin, dass die Höhe der Einnahmen weder durch die Qualität der Tätigkeit noch durch deren Umfang beeinflusst werde.

Mag. S. habe im Streitzeitraum Vergütungen wie folgt erhalten:

monatlich

jährlich

1998

S 115.000,00 X 12

S 1.380.000,00

1999

S 115.000,00 X 3

S 120.000,00 X 9

S 345.000,00

S 1.080.000,00

2000

S 120.000,00 X 12

S 1.440.000,00

2001

S 120.000,00 X 12

S 1.440.000,00

Die Vergütungen seien bis Juni 1998 direkt an Mag. S. und ab diesem Zeitpunkt an die S. GmbH ausbezahlt worden Die Beschwerdeführerin habe die Vergütungen an Mag. S. und die S. GmbH durchgehend auf dem Konto "5990 Beratungsaufwand / Aufwand Geschäftsführung" erfasst. Die Beschwerdeführerin habe Mag. S. zudem ein voll ausgestattetes Büro zur Verfügung gestellt, die im Zusammenhang mit der Geschäftsführung anfallenden Kosten (z.B. Reisekosten Inland und Ausland) getragen und Mag. S. für seine Tätigkeiten außerhalb des Firmensitzes Diäten gewährt. Die diesbezüglichen Aufwendungen der Beschwerdeführerin seien auf den Konten "7330 Reisekosten Inland", "7340 Reisekosten Ausland" und "7360 Diäten Inland" verbucht worden.

Die S. GmbH habe die Vergütungen der Beschwerdeführerin auf dem Konto "4900 Erlöse für Beratung und Dienstleistung" erfasst. Mag. S. sei zu 90% am Stammkapital der S. GmbH beteiligt und vertrete die S. GmbH als selbständiger Geschäftsführer. Auffällig sei, dass die Entnahmen von Mag. S. aus der S. GmbH ab Juli 1998 an Deutlichkeit zugenommen hätten; es habe sich das Verrechnungskonto der S. GmbH mit Mag. S. im Streitzeitraum wie folgt entwickelt:

Jahresabschluss

Saldo

1997

- 749.795,00 S

1998

- 98.282,00 S

1999

344.800,61 S

2000

1.014.275,97 S

2001

1.656.459,13 S

Mit Berufungsvorentscheidung wurde der Beschwerdeführerin die Stellungnahme des Prüfers zur Berufung zur Kenntnis gebracht und die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Nach Ergehen der abweisenden Berufungsvorentscheidung wurde von der Beschwerdeführerin die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Nach Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens führt die belangte Behörde aus, dass unter den Dienstnehmerbegriff des § 2 KommStG 1993 alle Personen zu subsumieren seien, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988

Mit der gegenständlich relevanten Regelung des zweiten Halbsatzes der vorzitierten Gesetzesstelle sei nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage intendiert, auch die Gehälter und Vergütungen von an einer Kapitalgesellschaft wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern der Kommunalsteuerpflicht zu unterwerfen.

Die Einbeziehung der Gehälter und Vergütungen von wesentlich beteiligten Gesellschafter - Geschäftsführern in die Kommunalsteuerbemessungsgrundlage setze gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 voraus, dass der wesentlich Beteiligte - abgesehen von der persönlichen Weisungsgebundenheit - in der Art eines Dienstverhältnisses tätig werde, wobei vor allem auf die Kriterien der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft und das Fehlen des Unternehmerwagnisses abzustellen sei. Zudem sei noch das Merkmal der laufenden (wenn auch nicht notwendig monatlichen) Entlohnung von Bedeutung.

In welcher Ausprägung und Intensität die angeführten Kriterien im konkreten Fall vorlägen, sei eine Sachverhaltsfrage. Der tatsächliche Sachverhalt sei jedoch im Hinblick auf den in diesem Zusammenhang häufig vorzufindenden Umstand des Selbstkontrahierens schwer feststellbar, weshalb die nach außen in Erscheinung tretende tatsächliche Abwicklung der Leistungsbeziehung von wesentlicher Bedeutung sei.

Diesem Gebot folgend seien - gestützt auf die Ermittlungsergebnisse des Prüfers - nachstehende Feststellungen zu treffen:

Das zwischen der Beschwerdeführerin und u.a. ihrem im Firmenbuch eingetragenen Geschäftsführer Mag. S. bestehende Arbeitsverhältnis sei in Anbetracht der organisatorischen Führung des Unternehmens durch Mag. S. über Jahre hinweg als ein auf Dauer angelegtes anzusehen.

Wenn die entgeltliche Tätigkeit eines Gesellschafter-Geschäftsführers, wie im vorliegenden Fall, auf Dauer angelegt und nicht bloß auf ein einzelnes Projekt bezogen sei, lasse sich daraus wiederum die Eingliederung des Geschäftsführers in den Betrieb der Gesellschaft ableiten.

Unternehmerwagnis liege vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Steuerpflichtigen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der persönlichen Geschicklichkeit sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängig sei und der Steuerpflichtige für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen müsse. Im Vordergrund dieses Merkmales stehe, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen treffe. In die Überlegung einzubeziehen seien auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen der nicht überwälzbaren Ausgaben ergäben.

Im Streitfall spreche bereits der zwischen der Beschwerdeführerin und Mag. S. gegebene Entlohnungsmodus gegen das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses, erhalte dieser doch unabhängig von dessen Leistung und der wirtschaftlichen Situation der Beschwerdeführerin einen erfolgsunabhängigen monatlichen Fixbezug mit moderaten Steigerungen zuzüglich eines Sachbezuges für die private Nutzung des firmeneigenen Kraftfahrzeuges.

Bis Juni 1998 seien die der Kommunalsteuer unterzogenen Geschäftsführervergütungen direkt an Mag. S. ausbezahlt worden. Aufgrund einer im August 1998 abgeschlossenen Vereinbarung zwischen der Beschwerdeführerin und der S. GmbH seien die Vergütungen ab Juli 1998 an die S. GmbH ausbezahlt worden. Die Höhe der monatlichen Vergütung habe sich dadurch nicht verändert. Die Beschwerdeführerin habe die Vergütungen im gesamten Prüfungszeitraum auf dem Konto "5990 Beratungsaufwand / Aufwand Geschäftsführung" verbucht. Die S. GmbH habe die mit Juli 1998 beginnenden Zahlungen der Beschwerdeführerin auf dem Konto "4900 Erlöse für Beratung und Dienstleistung" erfasst. Mag. S sei zu 90% am Stammkapital der S. GmbH beteiligt und alleiniger Geschäftsführer dieser Gesellschaft.

Aufgrund der dargestellten Sachlage gehe auch die belangte Behörde davon aus, dass es sich bei dem vorliegenden Konstrukt um eine Umgehung der Kommunalsteuerpflicht durch Zwischenschaltung der S. GmbH handle, zumal gemäß § 15 GmbH-Gesetz zur Geschäftsführung einer GmbH nur eine natürliche Person berufen werden könne.

Erwähnenswert erscheine im gegebenen Zusammenhang auch der Umstand, dass Mag. S. seit dem Zeitpunkt der Überweisung der Geschäftsführervergütung an die S. GmbH deutlich höhere Entnahmen aus dieser Gesellschaft tätige.

Angesichts der getroffenen Feststellungen bestehe somit für die belangte Behörde kein Zweifel, dass die ab 1. Juli 1998 an die S. GmbH erfolgten Zahlungen als Entschädigung für die Geschäftsführertätigkeit des Mag. S. zu werten seien, wobei die Beschwerdeführerin Mag. S. zudem ein voll eingerichtetes Büro zur Verfügung stelle und diesem weitere im Zusammenhang mit der Geschäftsführung stehende Aufwendungen (Reisekosten, Diäten) ersetze.

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

Gemäß § 1 Kommunalsteuergesetz 1993 - KommStG 1993 - unterliegen der Kommunalsteuer die Arbeitslöhne, die jeweils in einem Kalendermonat an die Dienstnehmer einer im Inland (Bundesgebiet) gelegenen Betriebsstätte des Unternehmens gewährt worden sind.

Dienstnehmer sind nach § 2 KommStG 1993 in der im Beschwerdefall anzuwendenden Stammfassung Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Die in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 genannten Personen sind an einer Kapitalgesellschaft wesentlich (zu mehr als 25 % am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft) Beteiligte, hinsichtlich ihrer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisenden Beschäftigung.

Die belangte Behörde ist von folgendem Sachverhalt ausgegangen:

Mag. S. war im Streitzeitraum Gesellschafter-Geschäftsführer der Beschwerdeführerin und hat bis Juni 1998 eine der Kommunalsteuer unterzogene Geschäftsführervergütung von S 115.000,00 monatlich erhalten. Im August 1998 wurde zwischen der Beschwerdeführerin und der S. GmbH vereinbart, dass die bisher direkt an Mag. S ausbezahlte Geschäftsführervergütung ab 1. Juli 1998 an die S. GmbH fließen und Mag. S. seine Geschäftsführertätigkeit ab diesem Zeitpunkt im Rahmen seiner Tätigkeit als Geschäftsführer der S. GmbH ausüben soll. Die Höhe der monatlichen Vergütung hat sich dadurch nicht verändert und sie wurde in der Buchhaltung der Beschwerdeführerin vor und nach dem 1. Juli 1998 auf dem Konto "5990 Beratungsaufwand / Aufwand Geschäftsführung" erfasst. Zudem hat die Beschwerdeführerin Mag. S. vor und nach dem 1. Juli 1998 ein voll ausgestattetes Büro zur Verfügung gestellt und dessen im Rahmen der Geschäftsführung anfallende Reisekosten getragen. Abgesehen davon wurden Mag. S. für Tätigkeiten außerhalb des Firmensitzes der Beschwerdeführerin Diäten gewährt.

Die belangte Behörde nahm als erwiesen an, dass es sich bei der vorliegenden Konstruktion um eine Umgehung der Kommunalsteuerpflicht durch Zwischenschaltung der S. GmbH handelt und begründet dies unter anderem auch damit, dass gemäß § 15 GmbH -

Gesetz (in Folge: GmbHG) nur eine natürliche Person zur Geschäftsführung einer GmbH berufen werden kann. Das Beschwerdevorbringen, wonach sich die belangte Behörde mit der zwischen der Beschwerdeführerin und der S. GmbH im August 1998 getroffenen Vereinbarung nur sehr oberflächlich auseinandergesetzt habe und überhaupt nicht zwischen dem Zeitraum 1. Jänner bis 30. Juni 1998 und dem Zeitraum ab dem 1. Juli 1998 unterscheide, ist daher nicht nachvollziehbar und zeigt keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf.

Die Beschwerdeführerin bringt vor, dass die organschaftliche Stellung als Geschäftsführer keineswegs automatisch bedinge, dass auch ein Anstellungs- oder Werkvertrag zu dieser Gesellschaft bestehe. Somit sei es grundsätzlich möglich und "insbesondere in Konzernen, bei GmbH & Co. KGs aber auch bei Schwestergesellschaften geradezu an der Tagesordnung", dass eine natürliche Person zwar bei einer GmbH zum Geschäftsführer bestellt sei (Organstellung), der Entgeltanspruch aber gegenüber einer dritten Gesellschaft bestehe. Die Übernahme von Geschäftsführungsagenden durch eine Gesellschaft sei sohin nach § 15 GmbHG ohne weiteres zulässig, weshalb nicht von vornherein unterstellt werden könne, dass mit der Übernahme der Geschäftsführung durch die S. GmbH eine Umgehung der Kommunalsteuerpflicht bewirkt werden solle; dies umso mehr, als der Wechsel in der Geschäftsführung der Beschwerdeführerin deswegen erfolgt sei, weil Mag. S. zeitlich nicht mehr dazu in der Lage gewesen sei, die Geschäfte der Beschwerdeführerin zu führen, und die S. GmbH durch die Einbindung mehrerer Mitarbeiter in die Geschäftsführung der Beschwerdeführerin eine bessere Auslastung ihres Personals erzielt habe.

Diesem Vorbringen ist entgegen zu halten, dass gemäß § 15 Abs. 1 Satz 2 GmbHG nur physische, handlungsfähige

Personen zu Geschäftsführern einer GmbH bestellt werden können. Richtig ist zwar, dass der Geschäftsführer einer GmbH nicht nur von der Gesellschaft, sondern auch von einem Dritten angestellt werden kann (vgl. Koppensteiner/Rüffler, GmbHG3, § 15 Rn 18ff mwN). Dies hat aber - entgegen der von der Beschwerdeführerin vertretenen Ansicht - nicht zur Folge, dass die Organstellung des Geschäftsführers auf den Dritten übergeht. Mag. S. war demnach sowohl vor als auch nach dem 1. Juli 1998 Geschäftsführer der Beschwerdeführerin und hat dafür bis jedenfalls Juni 1998 eine der Kommunalsteuer unterzogene Geschäftsführervergütung von S 115.000,00 monatlich erhalten. Dass die Vergütungen ab Juli 1998 an die S. GmbH fließen und Mag. S die Geschäftsführertätigkeit ab diesem Zeitpunkt im Rahmen seiner Tätigkeit als Geschäftsführer der S. GmbH ausüben sollte, legt nahe, dass dieser Weg nur gewählt wurde, um die Subsumtion der Geschäftsführervergütung unter § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 zu verhindern und damit Abgaben zu sparen. Daran vermag auch das Beschwerdevorbringen, wonach der Wechsel in der Geschäftsführung wegen eines kurzfristig höheren Personalbedarfs der S. GmbH, der nur durch Mag. S. habe abgedeckt werden können, erforderlich gewesen sei, nichts zu ändern, zumal es Mag. S. unbenommen geblieben wäre, die Geschäftsführung der Beschwerdeführerin durch die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegierung von bestimmten Arbeiten zu besorgen. Der belangten Behörde kann daher nicht zum Vorwurf gemacht werden, wenn sie als erwiesen annahm, dass die vorliegende Konstruktion der Umgehung der Kommunalsteuerpflicht dient.

Soweit die Beschwerdeführerin vermeint, dass nach hg Rechtsprechung Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 erst dann erzielt würden, wenn feststehe, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer zufolge kontinuierlicher und über einen längeren Zeitraum andauernder Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in den Organismus des Betriebes einer Gesellschaft eingegliedert sei, dass ihn weder das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmeschwankungen noch jenes der Schwankungen ins Gewicht fallender überwälzbarer Ausgaben treffe und dass er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhalte, ist sie darauf zu verweisen, dass der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018, seine bisherige Rechtsprechung dahingehend geändert hat, dass bei der Frage, ob Einkünfte nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 erzielt werden, entscheidende Bedeutung dem Umstand zukommt, ob der Gesellschafter-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 wäre. Vom Fehlen einer solchen Eingliederung ist aber nach dem in ständiger Judikatur entwickelten Verständnis zu diesem Tatbestandsmerkmal in aller Regel nicht auszugehen.

Die nach dieser Rechtsprechung entscheidende Eingliederung des Gesellschafter-Geschäftsführers 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. Unerheblich dabei ist, ob der Geschäftsführer im operativen Bereich der Gesellschaft oder im Bereich der Geschäftsführung tätig ist. Auf die Anwesenheit des Gesellschafters in den Betriebsräumen der Gesellschaft sowie die Vorgabe eines festen Arbeitsplatzes kommt es ebenso wenig an, wie es der Eingliederung des Gesellschafter-Geschäftsführers nicht entgegen steht, wenn er Geschäftsführerfunktionen auch für andere Gesellschaften übernommen hat (vgl. zusammenfassend das bereits angeführte hg. Erkenntnis vom 10. November 2004, 2003/13/0018).

In der Beschwerde wird nicht bestritten, dass Mag. S. bis Juni 1998 die Geschäfte der Beschwerdeführerin geführt und dafür eine Geschäftsführervergütung von S 115.000,00 erhalten hat. Dass Mag. S. auch nach dem 1. Juli 1998 Geschäftsführer der Beschwerdeführerin war, wurde bereits dargelegt und ergibt sich im Übrigen auch aus der im Verwaltungsverfahren vorgelegten Vereinbarung zwischen der Beschwerdeführerin und der S. GmbH vom August 1998, laut welcher Mag. S ab 1. Juli 1998 "seine Geschäftsführertätigkeit (Anm: bei der Beschwerdeführerin) im Rahmen seiner Tätigkeit als Geschäftsführer der S GmbH" ausübt. Mag. S hat demnach über einen längeren Zeitraum die Aufgaben der Geschäftsführung wahrgenommen. Dadurch ist für ihn im Sinne des zitierten Erkenntnisses das Merkmal der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der beschwerdeführenden Gesellschaft zweifelsfrei gegeben, weshalb die von der Beschwerdeführerin vertretene gegenteilige Ansicht und die von ihr vorgetragenen Argumente hinsichtlich des Unternehmerrisikos keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzeigen.

Zu Recht weist die Beschwerdeführerin allerdings darauf hin, dass sich die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid nicht damit auseinandergesetzt hat, dass die Vereinbarung vom August 1998 auch die Abgeltung von Lizenzrechten sowie den Testbetrieb von strategischen und operativen Maßnahmen im Marketing- und EDV Bereich

vorsieht, weshalb zumindest ein Teil der an die S. GmbH ausbezahlten Vergütung nicht der Kommunalsteuerpflicht unterliegen könnte. Dieser Mangel ist zumindest insoweit von Relevanz, als die Beschwerdeführerin zudem vorbringt, dass die Lizenzzahlungen bis zur Vereinbarung vom August 1998 separat abgegolten worden seien, wozu der angefochtene Bescheid keine Feststellungen trifft.

Soweit die belangte Behörde in der Gegenschrift ausführt, dass dem in der Leistungsaufstellung der S. GmbH an die Beschwerdeführerin ausgewiesenen Aufwand von S 8.720,00 ein monatlicher Geschäftsführerbezug von S 115.000,00 gegenüberstehe, wobei es sich bei dem Betrag von S 8.720,00 zudem um eine nur hypothetische Größe handle, die auf Grund der Geringfügigkeit bei der Berechnung der Kommunalsteuer nicht zu berücksichtigen sei, ist ihr vorweg entgegen zu halten, dass die im angefochtenen Bescheid verabsäumte Begründung im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof nicht nachgeholt werden kann (vgl. für viele das hg. Erkenntnis vom 30. September 1999, 97/15/0075). Im übrigen ist sowohl der Berufung als auch der Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu entnehmen, dass es sich bei den in der vorliegenden Leistungsaufstellung ausgewiesenen Beträgen um EURO-Beträge handle, weshalb im fortgesetzten Verfahren zu klären sein wird, wann und vor allem auf welcher Grundlage die Leistungsaufstellung erstellt wurde. Zudem wird zu klären sein, ob und wenn ja welche Beträge der Beschwerdeführerin für die Lizenzerteilung vor der hier streitgegenständlichen Vereinbarung separat in Rechnung gestellt wurden.

Der angefochtene Bescheid erweist sich daher als mangelhaft begründet und war deshalb gemäß§ 42 Abs. 2 Z 3 VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VerordnungBGBl. II Nr. 333/2003 Wien, am 25. Juni 2008

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2008:2008150014.X00

Im RIS seit

16.07.2008

Zuletzt aktualisiert am

21.05.2013

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at