jusline®
»» Recht. Schnell

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

# TE Vwgh Erkenntnis 2007/9/24 2004/15/0041

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 24.09.2007

**Index**

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

**Norm**

EStG 1988 §22 Z2;
KommStG 1993 §2;

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Stoll und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Kinsky, über die Beschwerde der H Gesellschaft mbH in S, vertreten durch Dr. Christian Schubeck und Dr. Michael Schubeck, Rechtsanwälte in 5020 Salzburg, Erzabt-Klotz-Straße 8, gegen den Bescheid der Allgemeinen Berufungskommission der Landeshauptstadt Salzburg vom 26. Jänner 2004, Zl. MD/00/53848/2003/4 (ABK/13/2003), betreffend Kommunalsteuer für den Zeitraum 1. Februar 1996 bis 31. Dezember 2001, zu Recht erkannt:

**Spruch**

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die beschwerdeführende Partei hat der Landeshauptstadt Salzburg Aufwendungen in der Höhe von 381,90 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Begründung**

Als Ergebnis einer bei der beschwerdeführenden Gesellschaft mbH (Beschwerdeführerin) durchgeführten Nachschau über den Prüfungszeitraum vom 1. Februar 1996 bis zum 31. Dezember 2001 wurde im Prüferbericht vom 11. April 2003 festgestellt, dass nach den einzelnen Jahren aufgegliederte Beträge an Kommunalsteuer "bish. einbekannt" seien, während auf die auf die einzelnen Jahre aufgeteilte näher angeführte Bemessungsgrundlage die Kommunalsteuer in Höhe von 3 % der Bemessungsgrundlage näher angeführte Beträge ausmache. Deshalb ergebe sich die näher angeführte "Prfgs. Diff.". Die "Nachzahlung der Jahre 1996 bis 2000" resultiere aus der "Nachversteuerung von Geschäftsführervergütungen". Im Jahr 1997 sei eine Urlaubsabfindung "nachversteuert" worden.

Mit Bescheid vom 11. April 2003 setzte der Bürgermeister der Stadt Salzburg "gemäß §§ 6, 9 und 11 KommStG 1993" die Kommunalsteuer für den Zeitraum 1. Februar 1996 bis 31. Dezember 2001 mit 3 v.H. der Bemessungsgrundlage fest. Die Bemessungsgrundlage "gemäß § 5 Abs. 1 KommStG 1993, BGBl. Nr. 819/93 (KommStG)" betrage nach einzelnen Jahren aufgegliederte, näher angeführte Beträge, welche zusammen 21.900,60 EUR ausmachten. Da die Beschwerdeführerin für den Zeitraum 1. Februar 1996 bis 31. Dezember 2001 mittels Selbstbemessung einen Betrag

von 20.378,12 EUR an Kommunalsteuer erklärt habe, ergebe sich eine "Abgabendifferenz" von 1.522,50 EUR als Nachforderung. Gemäß § 11 Abs. 3 KommStG habe die Gemeinde einen Kommunalsteuerbescheid zu erlassen, wenn sich die Selbstberechnung des Unternehmens als nicht richtig erweise. Anlässlich der gemeindebehördlichen Prüfung sei festgestellt worden, dass sich für die in der Gemeinde Salzburg gelegene Betriebsstätte und den im Spruch angeführten Zeitraum die Selbstberechnung der Kommunalsteuer als nicht richtig erwiesen habe. Die "Detaildarstellung der ziffernmäßigen Änderungen" und weitere Begründungen seien dem beiliegenden Prüfungsbericht zu entnehmen, der einen integrierten Bestandteil dieses Bescheides bilde.

Dagegen berief die Beschwerdeführerin mit Schriftsatz vom 16. April 2003. Der bekämpfte Bescheid entspreche nicht den tatsächlichen, wirtschaftlichen Gegebenheiten. Die unregelmäßigen Bezüge des Geschäftsführers mit voller Haftung für alle Verbindlichkeiten des Unternehmens und dem unternehmerischen Risiko könnten keiner Kommunalsteuer unterzogen werden. Daher werde die ersatzlose Aufhebung des bekämpften Bescheides beantragt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 6. Oktober 2003 wies der Bürgermeister der Stadt Salzburg die Berufung als unbegründet ab. Anlässlich der Abgabenprüfung habe der Magistrat der Stadt Salzburg festgestellt, dass sich die von der Beschwerdeführerin vorgenommene Selbstbemessung der Kommunalsteuer für den Zeitraum Februar 1996 bis Dezember 2001 durch das Unterbleiben der Einbeziehung der Vergütungen des wesentlich beteiligten Geschäftsführers (49 %) sowie durch die Nichtversteuerung einer im Jahr 1997 gewährten Urlaubsabfindung als nicht richtig erwiesen habe und daher die Kommunalsteuer gemäß § 11 Abs. 3 Kommunalsteuergesetz 1993 bescheidmäßig festzusetzen gewesen sei. Diese Neufestsetzung habe eine Nachforderung von 1.522,50 EUR zur Folge gehabt. Es entspreche nicht dem Wesen des Unternehmerrisikos, dass der Leistungsempfänger wie im Beschwerdefall mit jährlich gleichbleibenden Bezügen von 140.000 S für Februar bis Dezember 1996 und von 180.000 S jährlich für 1997 bis 1999 hätte rechnen können. Im Zuge einer im Jahr 2000 durchgeführten Lohnsteuerprüfung seien die betreffenden Gesellschafter-Geschäftsführerbezüge als "DB- und DZ-pflichtiger Bezug nachversteuert" worden, was von der Beschwerdeführerin unwidersprochen geblieben sei. Dies habe in weiterer Folge dazu geführt, dass ab dem Jahr 2000 die an den Gesellschafter-Geschäftsführer gewährten Vergütungen mit Ausnahme eines Differenzbetrages von 12.590 S der Kommunalsteuerbemessungsgrundlage hinzugerechnet worden seien. Die im Jahr 2001 festgestellte Differenz sei auf einen Rechenfehler bei der Ermittlung der Kommunalsteuer zurückzuführen.

Mit Schriftsatz vom 10. Oktober 2003 brachte die Beschwerdeführerin einen Vorlageantrag ein und führte darin im Wesentlichen aus, die Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers weise "ausgenommen des Bezuges eines Vorabgewinnes" keinerlei Merkmale eines Dienstverhältnisses auf. Den Gesellschafter-Geschäftsführer treffe ein Unternehmerrisiko.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Die Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens leitete sie damit ein, der Bürgermeister der Landeshauptstadt Salzburg habe "nach Durchführung einer Abgabenprüfung gemäß § 11 Abs. 3 Kommunalsteuergesetz 1993 - KommStG 1993, BGBl. Nr. 819/1993, für den gegenständlichen Abgabenzeitraum zuletzt geändert durchBGBl. I Nr. 142/2000", die für den Zeitraum 1. Februar 1996 bis 31. Dezember 2001 zu entrichtende Kommunalsteuer mit dem näher angeführten Betrag festgesetzt. Gegenüber dem mittels Selbstbemessung erklärten Betrag habe sich eine Abgabennachforderung von 1.522,50 EUR ergeben. Diese habe sich u.a. durch die Hinzurechnung der Geschäftsführerbezüge für den Zeitraum vom 1. Februar 1996 bis zum 31. Jänner 2000 - ab diesem Zeitpunkt sei die Versteuerung auch der Geschäftsführerbezüge ordnungsgemäß im Wege der Selbstbemessung erfolgt - errechnet. Nach allgemeinen Ausführungen zu den Merkmalen eines Dienstverhältnisses stellte die belangte Behörde fest, im Zeitraum vom 1. Februar 1996 bis zum 31. Dezember 2001 sei G.G., der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin, zu 49 % an dieser als Gesellschafter und sohin im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 wesentlich beteiligt gewesen und habe aus dieser Tätigkeit laufend Einkünfte bezogen. Die Eingliederung des Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der Beschwerdeführerin werde durch die Beschwerdeführerin nicht bestritten und sei auf Grund der kontinuierlichen und über einen längeren Zeitraum andauernden Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung durch den Gesellschafter-Geschäftsführer gegeben gewesen. Nach weiteren Ausführungen, mit denen die belangte Behörde das Vorliegen eines Unternehmerrisikos als gegeben annahm, gelangte sie zum Ergebnis, dass die "Kriterien für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses" erfüllt seien.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 1 Kommunalsteuergesetz 1993 - KommStG - 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 in der im Beschwerdefall noch 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 rechtlichen Voraussetzungen der Erzielung von Einkünften nach der in § 2 KommStG angeführten Bestimmung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 hat der Verwaltungsgerichtshof hinsichtlich der zu 50 % oder höher an einer Kapitalgesellschaft beteiligten Personen oder der über eine Sperrminorität verfügenden wesentlichen Beteiligten im Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018, klargestellt. Mit dem hg. Erkenntnis vom 26. Juli 2007, 2007/15/0095, auf dessen Gründe gemäß § 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG verwiesen wird, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass auch in Ansehung der Geschäftsführer, deren Beteiligung 50 % nicht erreicht und die auch nicht über eine Sperrminorität verfügen, - von seltenen Ausnahmen abgesehen - entscheidende Bedeutung dem Umstand zukommt, ob die Geschäftsführer bei ihrer Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert sind, und dass weiteren Elementen, wie dem Fehlen eines Unternehmerrisikos, eine Bedeutung für die Verwirklichung des Tatbestandes des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 nur noch in solchen Fällen zukommen könne, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht klar zu erkennen wäre.

Der Feststellung der belangten Behörde, der zu 49 % an der Beschwerdeführerin beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer sei in den geschäftlichen Organismus der Beschwerdeführerin eingegliedert, was sie auf Grund der kontinuierlichen und über einen längeren Zeitraum andauernden Erfüllung der Geschäftsführungsaufgaben durch den Gesellschafter-Geschäftsführer als gegeben annehme, tritt die Beschwerdeführerin nicht entgegen. Dass im Beschwerdefall einer der seltenen Ausnahmefälle vorläge, in denen der Gesellschafter-Geschäftsführer nicht als Dienstnehmer seiner Gesellschaft anzusehen wäre, zeigt die Beschwerde mit ihrem Vorbringen zum Vorliegen eines Unternehmerrisikos nicht. Es ist daher nicht für rechtswidrig zu befinden, wenn die belangte Behörde von der Kommunalsteuerpflicht der an den Gesellschafter-Geschäftsführer ausbezahlten Bezüge ausgegangen ist und die von der Selbstberechnung durch die Beschwerdeführerin nicht erfassten Bezüge für den Zeitraum Februar 1996 bis Jänner 2000 in die Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer einbezogen hat.

Die Beschwerdeführerin rügt, angesichts der Zeitraumbezogenheit von Bescheiden über die Festsetzungen von Kommunalsteuern hätte die belangte Behörde die Rechtslage zeitraumbezogen zu beurteilen gehabt. Sie habe die Bestimmungen des KommStG in der Fassung BGBl. I Nr. 142/2000 "zur Anwendung gebracht, ohne die sich während des relevanten Zeitraumes ergebenden Änderungen berücksichtigt zu haben, wobei durch die bloße Anführung der falschen Rechtsgrundlage der Bescheid auf Grund inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufzuheben" sei.

Die Beschwerdeführerin übersieht dabei, dass die belangte Behörde die genannte Novelle des KommStG durch das Budgetbegleitgesetz 2001, BGBl. I Nr. 142/2000, lediglich bei der Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens anführt, wonach der Bürgermeister der Stadt Salzburg "nach Durchführung einer Abgabenprüfung gemäß § 11 Abs. 3 Kommunalsteuergesetz 1993" in der Fassung der genannten Novelle die Kommunalsteuer für den Zeitraum Februar 1996 bis Dezember 2001 festgesetzt habe. § 11 Abs. 3 KommStG ist weder durch die in Rede stehende Novelle noch sonst gegenüber der Stammfassung geändert worden. Dass der Festsetzung der Kommunalsteuer nicht die für die in Rede stehenden Kalendermonate anzuwendende Fassung zu Grunde gelegt worden wäre, ist dem angefochtenen Bescheid nicht zu entnehmen, weshalb der Rüge schon deshalb ein Erfolg versagt bleibt.

Weiters trägt die Beschwerdeführerin vor, die festgesetzte "Nachforderung" sei "auf Grund des Fehlens von nachvollziehbaren Berechnungsgrundlagen einer Überprüfung nicht zugänglich". Die belangte Behörde habe sich nicht mit der Höhe der Nachforderung auseinandergesetzt. Dabei vernachlässigt die Beschwerdeführerin, dass der Prüferbericht, auf welchen in der Begründung des Bescheides des Bürgermeisters der Stadt Salzburg verwiesen wird, die Bemessungsgrundlagen der Kommunalsteuer anführt und damit erläutert, die Bemessungsgrundlage habe sich

aus der "Nachversteuerung" der Gesellschafter-Geschäftsführerbezüge ergeben. In der Berufungsvorentscheidung, welche die Wirkung eines Vorhalts hat, wurde die in die Bemessungsgrundlage eingeflossene Höhe der Gesellschafter-Geschäftsführervergütungen für die einzelnen Jahre angeführt. Die in der Berufungsvorentscheidung angeführte Höhe dieser Gesellschafter-Geschäftsführervergütung hat die Beschwerdeführerin im weiteren Verwaltungsverfahren nicht bestritten. Dass der belangten Behörde bei der Berechnung der Kommunalsteuer ein Fehler unterlaufen wäre, legt die Beschwerdeführerin nicht dar.

Schließlich bemängelt die Beschwerdeführerin, sie sei rechtlich erst durch Eintragung im Firmenbuch am 3. Februar 1996 entstanden, wogegen die Abgabenbescheide für den Zeitraum vom 1. Februar 1996 bis 31. Dezember 2001 ergangen seien und damit auch Zeiten enthielten, zu welchen die Beschwerdeführerin noch gar nicht bestanden hätte und der Gesellschafter-Geschäftsführer noch keine Tätigkeit hätte ausüben können. Dem ist entgegenzuhalten, dass der Bemessungszeitraum für die Kommunalsteuer gemäß § 1 KommStG der Kalendermonat ist. Eine Festsetzung der Kommunalsteuer hat, auch wenn die konkrete Tätigkeit erst ab 3. Februar ausgeübt worden sein mag, für den Kalendermonat Februar zu erfolgen hat, was die belangte Behörde damit ausgedrückt hat, dass sie die Festsetzung "vom 1. Februar bis" ausgesprochen hat.

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

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 24. September 2007

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2007:2004150041.X00

**Im RIS seit**

01.11.2007

**Zuletzt aktualisiert am**

03.02.2010

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at