jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2007/3/29 2006/15/0028

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 29.03.2007

Index

L10104 Stadtrecht Oberösterreich;
001 Verwaltungsrecht allgemein;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
40/01 Verwaltungsverfahren;

Norm

AVG §66 Abs2;
EStG 1988 §22 Z2;
KommStG 1993 §2;
KommStG 1993 §5;
Statut Linz 1992 §74 Abs5;
VwRallg;

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 E GmbH in L, vertreten durch Dr. Heinz Buchmayr und Dr. Johannes Buchmayr, Rechtsanwälte in 4020 Linz, Altstadt 15, gegen den Bescheid der Oberösterreichischen Landesregierung vom 4. Mai 2004, Zl. Gem- 524348/10-2003-Sto/Shz, betreffend Kommunalsteuer (mitbeteiligte Partei: Landeshauptstadt Linz, 4041 Hauptstraße 1 - 5), zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Das Land Oberösterreich hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.171,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Im Beschwerdefall ist die Vorschreibung von Kommunalsteuer samt Säumniszuschlägen betreffend die Geschäftsführerbezüge des an der Beschwerdeführerin (seit September 1995) zu 100% beteiligten Geschäftsführers strittig.

Im Gefolge einer Kommunalsteuerprüfung der Jahre 1994 bis 2001 wurden der beschwerdeführenden GmbH für die Jahre 1999 bis 2001 Beträge an Kommunalsteuer von insgesamt 1.571,91 EUR sowie ein Säumniszuschlag von 4% vorgeschrieben. Hinsichtlich der Vorjahre ergaben sich auf Grund fehlender oder unter dem Freibetrag liegender Auszahlungen keine Steuervorschreibungen.

In der gegen den Kommunalsteuerbescheid vom 15. Februar 2002 erhobenen Berufung wendete die Beschwerdeführerin u.a. ein, dem Prüfer sei zu Beginn der Prüfung mitgeteilt worden, dass die an den geschäftsführenden Alleingesellschafter geleisteten Bruttoentgelte (Entgelt inklusive Kostenersätze) auf Grund von speziellen Jahresverträgen (Werkverträge) geleistet worden seien. Die Beschwerdeführerin sei als Immobilientreuhänderin ohne Dienstnehmer tätig, sodass deren operative Tätigkeit ausschließlich vom Geschäftsführer erbracht werde. Die zum größten Teil im Nachhinein getätigten Geldleistungen der Beschwerdeführerin basierten allein auf den durch den Geschäftsführer herbeigeführten betrieblichen Erfolg. Anstelle von geschäftsfallbezogenen Entgeltsabrechnungen seien aus ökonomischen Überlegungen bis auf Widerruf monatliche Akontos gewährt worden, doch träfe den Geschäftsführer die volle Rückzahlungsverpflichtung bei fehlendem positivem Jahresabschluss. Dem Prüfer sei weiters mitgeteilt worden, dass der Geschäftsführer nur bei positivem Jahresergebnis Anspruch auf Ersatz der Reisekosten habe.

In den für das Jahr 1999 abgeschlossenen Vertrag findet sich zum Entgeltsanspruch des Geschäftsführers folgende Regelung:

"III.

Als Entgelt für diese Geschäftsführung wird für das Kalenderjahr 1999 Folgendes vereinbart:

(1) Dem GF ist bekannt, dass die Leistung eines Entgeltes umsatzabhängig ist und nur bei entsprechenden Leistungen, die der GF operativ für die Firma erbringt, erfolgen kann. Ein Anspruch auf ein Entgelt entsteht überdies nur, wenn dieses in einem positiven Jahresergebnis Deckung findet und für die Firma noch ein Jahresgewinn verbleibt. Der GF ist mit dieser Vereinbarung ausdrücklich einverstanden.

(2) Bis zu einem Nettoumsatz von ATS 800.000,-- enthält der GF als Entgelt eine Umsatzprovision von 15% des Nettoumsatzes, das binnen Monatsfrist nach Zahlungseingang des Umsatzbetrages zur Auszahlung gelangt.

Maßgeblich ist immer jener Nettoumsatz, der bei der Firma bis zum 31.12.1999 tatsächlich auch als Zahlung eingegangen ist bzw. höchstwahrscheinlich binnen Monatsfrist eingehen wird. Unter Nettoumsatz werden dabei die erhaltenen Vermittlungsprovisionen oder sonstigen Entgelte für Dienstleistungen verstanden, Handelserlöse aus Warengeschäfte, ausgenommen solche über Immobilien, fallen nicht darunter. Für bereits berücksichtigte Vermittlungsprovisionen, sollten diese später uneinbringlich werden, erfolgt eine anteilige Rückverrechnung der Bonifikation mit Rückzahlungspflicht des GF von binnen 7 Tagen.

Zwecks einfacherer Abwicklung und ohne jegliche Verpflichtung für die Firma, wird dem GF auf sein Entgelt ein monatliches Akonto gewährt. Der GF ist jedoch berechtigt, eine Abrechnung nach Geschäftsfall zu begehren.

Das Akonto beträgt ATS 10.000,-- pro Kalendermonat. Beträgt der geleistete Monatsumsatz bis zum 30.6.1999 weniger als ATS 300.000,-- (bzw. ATS 200.000,--), so ist die Firma berechtigt, ab dem 1.7.1999 dieses Akonto auf ATS 7.500,-- (bzw. ATS 5.000,--) zu kürzen. Dieses Akonto gelangt grundsätzlich monatlich zur Auszahlung. Finden die geleisteten Akontos im Jahresumsatz Deckung und verbleibt ein Jahresgewinn, so gelten sie mit Ende des Jahres als geleistete Entgelte.

(3) Beträgt der Jahresumsatz zumindest ATS 700.000,--, so erhält der GF spätestens im Dezember 1999, soferne nach Abzug ein Jahresgewinn verbleibt, als weiteres umsatzabhängiges Entgelt eine einmalige Bonifikation von maximal ATS 100.000,--. Der GF ist berechtigt, bei Vorliegen eines entsprechenden Umsatzes einen angemessenen Vorschuss vor dem Dezember zu begehren.

(4) Beträgt der Jahresumsatz der Firma mehr als ATS 700.000,-- , so erhält der GF im Dezember 1999 für jede weiteren vollen ATS 100.000,-- an Nettoumsatz eine weitere umsatzabhängige Sonderbonifikation von je ATS 30.000,--.

(5) Soferne ein Jahresgewinn verbleibt, erhält der GF ebenso alle für die Firma getätigten Kosten ersetzt, d.s. insbesondere das amtliche Kilometergeld, die amtlichen Diäten sowie die sonstigen Reisekostenersätze. Die Kostenersätze werden nach Abrechnung und nach Möglichkeit bis Jahresende an den GF ausbezahlt.

(6) Zeigt sich bis zum 31.10.1999, dass die bisher geleisteten Akontos und Kostenersätze neben allen anderen Aufwendungen voraussichtlich im Jahresumsatz keine Deckung finden bzw. kein Gewinn verbleibt, so ist die Firma berechtigt, alle ihre Leistungen einzustellen und/oder zur Gänze oder anteilig vom GF prompt zurückzufordern. Der GF ist mit dieser speziellen Regelung ausdrücklich einverstanden.

(7) Da das Entgelt erfolgsabhängig ist, erhält der GF im Falle von Krankheit und Urlaubkein Entgelt. Die Auszahlung der obigen Akontos kann je nach abzusehender Umsatz- und Ertragslage gewährt werden.

(8) Da eine Auszahlung von Entgelten und Kostenersätzen vom Jahresumsatz und von einem verbleibenden Jahresgewinn abhängig ist, verpflichtet sich der GF, Überzahlungen an Akontos und Kostenersätzen binnen 7 Tagen nach Vorschreibung durch die Firma an diese wieder zurückzuzahlen. Verbleibt nach Abzug der geleisteten Akontos und der Kostenersätze ein Jahresgewinn, so gelten diese akontierten Vorleistungen mit Jahresende automatisch als geleistete Entgelte bzw. Kostenersätze."

Die für die Jahre 2000 und 2001 abgeschlossenen Verträge enthalten ähnliche Regelungen über den Entlohnungsanspruch des Geschäftsführers mit der wesentlichen Änderung, dass dem Geschäftsführer kein Kostenersatz gebührt und er die Kosten (insbesondere Reisespesen, Kilometergeld, Diäten, udgl.) aus dem (bis zur Umsatzgrenze von 800.000 S auf 30% des Nettoumsatzes erhöhten) Bruttoentgelt zu tragen hat.

Tatsächlich seien - so die Beschwerdeführerin im Berufungsverfahren - an den Geschäftsführer in den Jahren 1994 und 1995 auf Grund bilanzieller Jahresverluste keine Geschäftsführervergütungen zur Auszahlung gelangt. Im Jahr 1996 habe die Geschäftsführervergütung 34.595,90 S, 1997 42.000 S und 1998 70.500 S betragen. Auf Grund der vermehrten gutachterlichen Tätigkeit des Geschäftsführers könne nicht verbindlich gesagt werden, ob und in welcher Höhe für das Jahr 2002 eine Geschäftsführervergütung zur Auszahlung gelangen werde. Die werkvertragliche Vergütung des Geschäftsführers unterliege daher über einen Zeitraum von mehreren Jahren erheblichen Schwankungen.

In einer Berufungsergänzung vom 22. März 2003 gab die Beschwerdeführerin die Geschäftsführerbezüge für die Jahre 1999 mit 340.000 S, für 2000 mit 460.000 S (davon sei ein Restbetrag von 170.000 S erst im Februar 2001 ausbezahlt worden) und für 2001 mit 396.000 S bekannt. Im Jahr 2002 habe die Geschäftsführervergütung 110.569,93 S betragen, "überzahlte Akonti S 68.176,37" seien im Dezember 2002 rückgezahlt worden.

Mit Bescheid des Stadtsenates der Landeshauptstadt Linz vom 7. April 2003 wurde der Berufung in Ansehung der Jahre 1999 bis 2001 keine Folge gegeben. Der verhängte Säumniszuschlag wurde auf 2% des nicht fristgerecht entrichteten Abgabenbetrages von insgesamt 1.571,91 EUR herabgesetzt.

Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, der Gesellschafter-Geschäftsführer habe selbst eingeräumt, dass er für die Gesellschaft "persönliche Arbeitsleistungen" erbringe. Zu der "der Arbeitsleistung adäquaten Entgeltleistung" habe die Rechtsmittelinstanz festgestellt, dass der Geschäftsführer mehrmals jährlich seine Entlohnung erhalten habe. Hinsichtlich der vereinbarten Rückzahlungsverpflichtung sei festzustellen, dass diese vom Geschäftsführer selbst verfügte vertragliche Regelung auch von ihm selbst jederzeit veränderbar gewesen wäre. Es habe dem Geschäftsführer bewusst sein müssen, dass er sich auf Grund seiner intensiven Tätigkeit bei anderen Unternehmungen nicht im gleich großen Ausmaß um sein eigenes Unternehmen bemühen könne und es möglicherweise durch seine Hauptbeschäftigung bei anderen Unternehmen zu Einbrüchen im Umsatzbereich seiner eigenen Firma kommen könne, wie dies die Praxis auch gezeigt habe. "Diese vertragliche Regelung über das Unternehmerrisiko" sei vom Gesellschafter-Geschäftsführer selbst gewählt worden, um "der von ihm selbst beeinflussbaren Umsatzentwicklung in seiner Firma gerecht zu werden, den Umsatzverlusten auf Grund einer Minderleistung seinerseits Rechnung zu tragen, von vornherein seinen Intentionen auch vertraglich zu entsprechen, sich mitunter mehr hauptberuflich und dafür weniger unternehmerisch zu engagieren". Dabei handle es sich keineswegs um ein Unternehmerrisiko im klassischen Sinne der höchstrichterlichen Rechtsprechung, weil "das 'Unternehmerrisiko' von ihm beeinflussbar und damit kalkulierbar war, das 'Unternehmerwagnis' nicht von wirtschaftlichen Gegebenheiten des Unternehmens, sondern von ihm als Gesellschafter-Geschäftsführer, und zwar als Alleingesellschafter, beeinflussbar war."

Im Beschwerdefall liege ein Unternehmerrisiko im Hinblick auf die regelmäßigen Zahlungen, welche durchaus im Zusammenhang mit der Arbeitsleistung zu sehen seien, nicht vor. Materiellrechtlich sei vom Bestehen eines Dienstverhältnisses auszugehen, weil das Fehlen der Weisungsgebundenheit bei wesentlich beteiligten Geschäftsführern rechtlich nicht relevant sei. Hinsichtlich der Jahre 1999 bis 2001 sei daher zu Recht Kommunalsteuer für die Geschäftsführerbezüge vorgeschrieben worden. Da mit 1. Jänner 2003 eine neue landesgesetzliche Regelung in Kraft getreten sei, sei der Säumniszuschlag auf 2% herabzusetzen gewesen.

Gegen diesen Bescheid erhob die Beschwerdeführerin Vorstellung, in der sie ihre bisherigen Ausführungen im Wesentlichen wiederholte, die im Beschwerdefall aufgetretenen Einnahmenschwankungen des Geschäftsführers

(zwischen Null und 556.000 S) hervorstrich und auf diverse Begründungsmängel des Bescheides der Gemeindebehörde hinwies.

Mit Bescheid der oberösterreichischen Landesregierung vom 14. August 2003 wurde der Vorstellung Folge gegeben, der Bescheid der Landeshauptstadt Linz vom 7. April 2003 aufgehoben und die Angelegenheit zur neuerlichen Entscheidung an die Landeshauptstadt Linz verwiesen.

Begründend wurde ausgeführt, nach der Rechsprechung 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. Es sei vor allem auf folgende Kriterien abzustellen: die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft und das Fehlen des Unternehmerwagnisses. Von Bedeutung sei auch noch das Merkmal der laufenden Entlohnung. Ausgehend von diesen Kriterien sei zu beurteilen, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die für ein Dienstverhältnis sprechenden Kriterien im Vordergrund stünden. Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers sei gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bilde und er seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben müsse. Aus dem gegenständlichen Verfahrensakt sei ersichtlich, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer die laufende Geschäftsführung für die Beschwerdeführerin kontinuierlich und über einen längeren Zeitraum erfüllt habe. Dies spreche für die Eingliederung in den betrieblichen Organismus.

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 abhänge und der Steuerpflichtige für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen müsse. Dabei komme es auf die tatsächlichen Verhältnisse an. Die Beschwerdeführerin habe in ihrer Berufung unter Bezugnahme auf die vom Geschäftsführer geschlossenen Verträge für die Jahre 1999, 2000 und 2001 und die erheblichen Schwankungen der Vergütungen des Geschäftsführers ausdrücklich darauf hingewiesen, dass der Geschäftsführer nur "bedingte", erfolgsabhängige Ansprüche auf Werkentgelte habe. Geldansprüche würden nur dann "zur verbindlichen und verfügungsfreien Auszahlung" an den Geschäftsführer gelangen, wenn er entsprechende Geschäftserfolge erzielt habe, und überdies nach Abzug dieser Leistungen sowie aller sonstigen betrieblichen Aufwendungen ein positives Jahresergebnis, also ein Jahresgewinn in der Gesellschaft, verbleibe. Der Geschäftsführer trage somit alle Risiken eines Unternehmers.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz habe das Vorliegen eines Unternehmerrisikos im Wesentlichen lediglich damit verneint, dass der Geschäftsführer als Alleingesellschafter das Unternehmensergebnis selbst habe gestalten können und auch die von ihm selbst verfügte vertragliche Rückzahlungsverpflichtung von ihm jederzeit veränderbar gewesen wäre. Nach Auffassung der Vorstellungsbehörde reiche diese Argumentation alleine nicht aus, um das Vorbringen der Beschwerdeführerin hinsichtlich der Tragung eines Unternehmerwagnisses durch den Geschäftsführer zu entkräften. Der Verwaltungsgerichtshof weise in ständiger Judikatur darauf hin, dass es bei der Beurteilung der Frage des Unternehmerwagnisses auf die tatsächlichen Verhältnisse ankomme. Was die Ausführungen der Berufungsbehörde anbelange, dass es dem Geschäftsführer bewusst gewesen sein müsse, dass er sich auf Grund seiner intensiven Tätigkeit bei einem anderen Unternehmen nicht im gleichen Maße um die Umsätze "seiner eigenen Firma" kümmern könne, stehe diese Beurteilung im Widerspruch zu der am 19. März 2003 mit dem Geschäftsführer aufgenommenen Niederschrift. Die Ausführungen, weshalb nach Ansicht der Berufungsbehörde der Geschäftsführer "diese vertragliche Regelung über das Unternehmerrisiko" selbst gewählt habe, seien aus dem vorliegenden Akteninhalt nicht nachvollziehbar. Es handle sich dabei um unsubstantiierte und überdies zum Teil auch ("Minderleistung") unsachliche Vorwürfe. Feststehe, dass es im verfahrensgegenständlichen Zeitraum und auch in den Jahren davor und danach zu nicht unerheblichen Einnahmenschwankungen des Gesellschafter-Geschäftsführers gekommen sei. Unstrittig sei auch, dass der Geschäftsführer monatlich Entgeltsauszahlungen erhalten habe. Zumindest hinsichtlich der Jahre 1999 bis 2001 seien diese laut den vorgelegten Geschäftsführerverträgen abhängig vom jeweiligen Jahresumsatz und dem Erreichen eines positiven Ergebnisses der Geschäftstätigkeit. Entsprechende Feststellungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz über das Bestehen oder Fehlen des von der Beschwerdeführerin behaupteten Zusammenhanges zwischen dem jeweiligen wirtschaftlichen Erfolg der Beschwerdeführerin und den an den Geschäftsführer geleisteten Beträgen - auch betreffend die Vorjahre - fehlten. Gleiches gelte für Ausführungen hinsichtlich der Tragung der mit der Tätigkeit des Geschäftsführers verbundenen Aufwendungen.

Auch mit weiterem Vorbringen der Beschwerdeführerin (etwa zum Fehlen von Ansprüchen auf Entgeltfortzahlung) habe sich die Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht auseinander gesetzt. Der Berufungsbescheid leide daher unter einem erheblichen Begründungsmangel.

Über Vorhalt der Abgabenbehörde zweiter Instanz nahm die Beschwerdeführerin zu verschiedenen Fragen Stellung und erklärte u. a., dass die Reisekosten des Geschäftsführers in den Jahren 1997 und 1998 deshalb die Einnahmen aus dem Titel der Geschäftsführervergütung überstiegen hätten, weil sich die Vornahme von Betriebsfahrten nicht gleichzeitig in der Erzielung entsprechender Umsätze niedergeschlagen habe. Das Vermittlungsgeschäft im Immobilienmaklergewerbe erfordere ein laufendes Aufsuchen von Auftraggeber und Besichtigungen von Objekten an unterschiedlichen Orten. Erteilten Aufträgen gingen oftmals zehn bis zwanzig Verkaufsbesichtigungen voran. Reisekosten fielen daher unabhängig von erzielten Umsätzen an. Gerade dieser Umstand sei typisch für das Unternehmerrisiko. Das Immobilienmaklergeschäft habe sich in den Jahren 1997 und 1998 noch in seiner Anfangsphase befunden, was naturgemäß vermehrte Akquisitionsfahrten verursacht habe. Weiters erläuterte die Beschwerdeführerin, dass sich der Entgeltanspruch des Geschäftsführers an den von der Beschwerdeführerin vereinnahmten Entgelten bemessen habe und in welcher Weise sich die vereinnahmten von den vereinbarten Entgelten in den Jahren 1997 bis 2002 unterschieden hätten.

Mit Bescheid des Stadtsenates der Landeshauptstadt Linz vom 29. Oktober 2003 wurde die Abgabenvorschreibung für die Jahre 1999 bis 2001 bestätigt und ein Säumniszuschlag in Höhe von 2% des Abgabenbetrages festgesetzt. Zum Unternehmerrisiko auf Grund der erfolgten Vergütungen wurde "bemerkt", dass "ein solches im Hinblick auf die regelmäßigen Zahlungen, welche durchaus im Zusammenhang mit der Arbeitsleistung zu sehen ist, nicht vorliegt." Der Geschäftsführer habe im fortgesetzten Verfahren eingeräumt, dass die Umsätze der von ihm vertretenen Gesellschaft nicht eingebrochen seien. Daraus sei rechtlich zu folgern, dass "etwaige Vergütungsverringerungen über das Jahresfixum hinaus keinesfalls von allfälligen Wirtschaftsentwicklungen, sondern vom Alleingesellschafter selbst beeinflusst waren." Dem Hinweis des Geschäftsführers, dass er nur bedingte Ansprüche auf Entlohnung habe und er ab dem Jahr 2000 auch die Reisekosten selbst tragen müsse, werde entgegnet, dass im Geschäftsführervertrag ein monatliches Fixum und darüber hinaus Bonifikationen bei Erreichen eines bestimmten Umsatzes vereinbart seien. In den Jahren 1999 bis 2001 sei das monatliche Fixum unter Berücksichtigung der Umsätze einerseits und der Vergütung andererseits grundsätzlich in jedem Kalenderjahr erreicht worden. Weiters seien zur Berechnung der Bemessungsgrundlage ohnedies nur jene Monate herangezogen worden, in der die monatliche Entlohnung über der Freibetragsgrenze gelegen sei. Der Geschäftsführer habe regelmäßig eine, seiner Arbeitsleistung entsprechende, auf der Basis eines Jahresfixums aufbauende Geschäftsführervergütung erhalten, welche weder von Umsatzschwankungen der von ihm vertretenen Gesellschaft, noch durch allenfalls vertraglich vorgegebene Bonifikationsänderungen habe beeinflusst werden können. Auch eine allfällige Kürzung bzw. der Entfall der über den fixen Geschäftsführervergütungen hinaus gehenden Bonifikationen stehe dem Faktum fester Geschäftsführervergütungen nicht entgegen.

Die angesprochenen Ausgaben für Reisekosten ab dem Jahr 2000 stellten zwar ein gewisses ausgabenseitiges Risiko dar, doch sei es dem Geschäftsführer oblegen, dieses Risiko bei seiner Vertragsgestaltung entsprechend zu berücksichtigen. Dem habe er insofern entsprochen, als er seine vertraglich festgelegten Provisionen verdoppelt habe.

Dem Einwand, es handle sich um bedingte Entlohnungsansprüche werde entgegnet, dass es sich "bei den monatlichen Zahlungen um eingeplante Ausgaben der Kapitalgesellschaft handelt und nur allein wegen der 'endgültigen Abrechnung' nach Feststellung des Jahresgewinnes kein bedingter Anspruch vorliegt". Unter Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse sei der Firmenerfolg immer angestiegen. Zu Umsatzeinbrüchen sei es nicht gekommen, der Geschäftsführer habe nach den vorgelegten Kontoauszügen ab 1999 jährlich eine Bonifikation erhalten. Zusammenfassend gelange die Abgabenbehörde zweiter Instanz daher zur Auffassung, dass ein Unternehmerrisiko, resultierend aus der Funktion als Geschäftsführer, nicht vorliege. Das Fehlen arbeitsrechtlicher Begünstigungen sei nach der Judikatur für die gegenständliche Frage nicht relevant. Materiellrechtlich sei das zwischen der Beschwerdeführerin und ihrem Geschäftsführer bestehende Rechtsverhältnis als Dienstverhältnis zu beurteilen.

In der dagegen neuerlich erhobenen Vorstellung vertrat die Beschwerdeführerin die Ansicht, dass die Abgabenbehörde zweiter Instanz gegen die nach § 74 Abs. 5 der Statuten der Landeshauptstadt Linz bestehende Bindung an die Rechtsansicht der Landesregierung verstoßen habe. Die Abgabenbehörde habe keine Überprüfung des Zusammenhanges der Betriebsergebnisse mit den tatsächlichen Vergütungen vorgenommen. Die Beschwerdeführerin

habe sämtliche dazu erforderlichen Unterlagen vorgelegt und den Zusammenhang von Umsatz der Gesellschaft und Geschäftsführervergütung im Einzelnen dargelegt. Der Geschäftsführer habe in den Jahren 1995 und 2003 sogar - wie aufgezeigt - Verluste und in den Jahren 1996, 1997, 1998 und 2002 nur kleine Gewinne, im Jahr 2001 hingegen einen Gewinn von 445.118 S erzielt. Die Abgabenbehörde hätte für die Beurteilung des Vorliegens eines Unternehmerwagnisses nicht nur auf die Streitjahre 1999, 2000 und 2001 abstellen dürfen. Weiters seien der Abgabenbehörde eine Reihe im Einzelnen aufgelisteter unrichtiger Sachverhaltsfeststellungen vorzuwerfen. Insbesondere entbehre die Feststellung, dass im Geschäftsführervertrag ein monatliches Fixum vereinbart sei, jeglicher Grundlage. Die Akontozahlungen seien von vornherein so bemessen worden, dass die Wahrscheinlichkeit einer Überzahlung (und damit verbundener Rückzahlungspflicht) gering geblieben sei. Nur für das Jahr 2002 habe der Geschäftsführer infolge von Umsatzeinbrüchen erhaltene Akontozahlungen in Höhe von 4.954,57 EUR mit Jahresende zurückzahlen müssen. Alle Vereinbarungen seien auch tatsächlich vertragskonform abgewickelt worden. Bei der Feststellung der Abgabenbehörde, die getroffenen Rückzahlungsvereinbarung hätte jederzeit verändert werden können, handle es sich um eine reine Vermutung der Behörde, die mit dem tatsächlich verwirklichten Sachverhalt völlig im Widerspruch stünde.

Zu den vom Geschäftsführer zu tragenden Aufwendungen habe die Abgabenbehörde keine Feststellungen getroffen. Tatsächlich lägen große - in der Vorstellung eingehend - aufgezeigte Schwankungen vor.

Auch negiere die Abgabenbehörde das so genannte Trennungsprinzip, in dem sie meine, der Alleingesellschafter habe das von ihm zu tragende Unternehmerrisiko selbst gestalten können. Es sei auch unrichtig, dass der Geschäftsführer die Umsatzentwicklung und das Unternehmensergebnis beliebig beeinflussen könne. Wäre dies tatsächlich möglich, würden Unternehmer nur mehr Gewinne in utopischer Höhe erzielen. Der Geschäftsführer könne nur eine bestmögliche Leistung erbringen und seinen Vergütungsanspruch aus den getroffenen Vereinbarungen ableiten. Die Frage des Vorliegens eines Unternehmerrisikos sei nur zu klären, wenn man sich mit den konkreten Gegebenheiten im Wirtschaftsleben eines Immobilienmaklers auseinandersetze. Die Gesellschaft vermittle Umsätze von Liegenschaften und lukriere Vermittlungsprovisionen für erfolgreiche Geschäftsabschlüsse. Im günstigsten Falle komme es bei der ersten Besichtigung des Objektes zu einem Geschäftsabschluss, im ungünstigsten Fall komme - trotz vieler Bemühungen - kein Verkauf zustande. Ohne Umsatz (und Gewinnerzielung) der Gesellschaft habe auch der Geschäftsführer keinen Entgeltanspruch.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der von der Beschwerdeführerin erhobenen Vorstellung keine Folge. Die Entscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz enthalte zwar Ausführungen, die im Widerspruch zur Aktenlage stünden, doch könnten die von der Beschwerdeführerin aufgezeigten Mängel in ihrer Gesamtheit keine Rechtswidrigkeit des Bescheides bewirken.

Die belangte Behörde vertrat im angefochtenen Bescheid im Wesentlichen den Standpunkt, die nach der Judikatur geforderten Voraussetzungen für das Vorliegen von Einkünften nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 (Eingliederung in den Organismus des Betriebes wegen andauernder Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung, kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis und laufende Entlohnung) seien erfüllt. Bei der Prüfung des Unternehmerwagnisses komme es auf die tatsächlichen Verhältnisse an. Dem Geschäftsführer seien in den Streitjahren monatlich Entgelte ausgezahlt worden. Der Umstand, dass der Geschäftsführer in den Jahren 1997 42.000 S, 1998 70.500 S, 1999 340.000 S, 2000 290.000 S und 2001 556.000 S erhalten habe, zeige, dass den Geschäftsführer trotz Erfolgsabhängigkeit der Bezüge im Hinblick auf die Gewinnentwicklung der Gesellschaft kein wesentliches Einnahmenrisiko getroffen habe. Auf die Jahre 1997 und 1998 müsse nicht eingegangen werden, weil die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Kommunalsteuer für diese Jahre ohnedies mit Null festgesetzt habe. Die dem Geschäftsführer im Zusammenhang mit seiner Geschäftsführungstätigkeit erwachsenen Aufwendungen seien ihm bis 1999 von der Gesellschaft ersetzt worden. Ab dem Jahr 2000 seien höhere Provisionssätze vereinbart worden, sodass auch aus dem Wegfall des Ersatzanspruches kein Unternehmerrisiko abgeleitet werden könne. Ausführungen der Beschwerdeführerin zu nicht verfahrensgegenständlichen Zeiträumen könnten bei Beurteilung der Streitjahre keine Berücksichtigung finden.

Über die dagegen erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

In der Beschwerde wird u.a. vorgebracht, die belangte Behörde habe sich über die im ersten Rechtsgang ergangene Vorstellungsentscheidung hinweggesetzt. So seien keine Feststellungen über das Vorliegen eines Zusammenhanges

zwischen den jeweiligen wirtschaftlichen Erfolgen der Gesellschaft und den an den Geschäftsführer geleisteten Beträgen getroffen worden. Auch Feststellungen zur Tragung der mit der Geschäftsführertätigkeit verbundenen Aufwendungen fehlten.

Bei der Prüfung des Unternehmerwagnisses habe sich die belangte Behörde zu Unrecht im zweiten Rechtsgang der verfehlten Ansicht der Gemeindebehörden angeschlossen und ihrer Betrachtung nur die Jahre 1999 bis 2001 zu Grunde gelegt. Es sei unzulässig nur auf jene Jahre abzustellen, in welchen die Geschäftsführervergütungen die Freigrenze von monatlich 15.000 S überschritten hätten und jene Jahre zu vernachlässigen, in denen dies nicht der Fall gewesen sei. Da zwischen 1994 und 2003 sowohl die jährlichen Einnahmen (Null bis 556.000 S) als auch die Ausgaben (Null bis ca. 160.000 S) erheblichen Schwankungen unterlegen seien und die Einnahmen in Wechselwirkung zu den Ergebnissen der Gesellschaft gestanden seien, sei das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses hinreichend aufgezeigt worden. Warum sich nach Ansicht der belangten Behörde bei einer Kommunalsteuervorschreibung von Null EUR ein Eingehen auf das Einnahmenrisiko und das Unternehmerwagnis für die Jahre 1997 und 1998 erübrige, sei nicht nachzuvollziehen. Die belangte Behörde verkenne den Sachverhalt und die Rechtsfolgen, wenn sie meine, aus der Rücknahme der Reisekostenersätze und der Erhöhung der Provision kein Unternehmerrisiko ableiten zu können, weil es sich dabei um zwei Werte handeln würde, die sich nicht ausgleichen. Die Erhöhung des Provisionssatzes sei zunächst kein Vorteil, sondern eine Chance, durch Realisierung eines Erfolges zu Einnahmen zu gelangen, von denen zunächst die Ausgaben abgedeckt werden müssten.

Bei der Beurteilung der vorliegenden Beschwerde ist davon auszugehen, dass nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes an einen nicht angefochtenen aufhebenden Vorstellungsbescheid nicht nur die Gemeinde, sondern in der Folge auch die Vorstellungsbehörde selbst und auch der Verwaltungsgerichtshof gebunden sind, und zwar nicht nur an den Spruch, sondern auch an die die Aufhebung tragenden Gründe (vgl. mit Hinweisen auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und des Verfassungsgerichtshofes Walter/Mayer, Verwaltungsverfahrensrecht7, Rz. 567, und das hg. Erkenntnis vom 10. Juni 2002, 2002/17/0063).

Die belangte Behörde hat im ersten Rechtsgang im Sinne der seinerzeitigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Ansicht vertreten, dass Einkünfte iSd § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vom wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer erzielt werden, wenn - bezogen auf die tatsächlich vorzufindenden Verhältnisse - feststeht,

.) dass der Gesellschafter-Geschäftsführer zufolge kontinuierlich und über einen längeren Zeitraum andauernder Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in den Organismus des Betriebes seiner Gesellschaft eingegliedert ist,

.) dass ihn nicht ein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis trifft, und

.) dass er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhält.

Hinsichtlich des Unternehmerrisikos fehlten - so der Vorstellungsbescheid vom 14. August 2003 - Feststellungen bzw. reichten die getroffenen Feststellungen nicht aus, um die Beurteilung der Abgabenbehörden, ein Unternehmerwagnis liege nicht vor, zu tragen. Insbesondere bedürfe es einer Auseinandersetzung mit der Frage des Zusammenhanges zwischen dem wirtschaftlichen Erfolg der Beschwerdeführerin und den Einnahmen des Geschäftsführers sowie einer Auseinandersetzung mit den vom Geschäftsführer zu tragenden Aufwendungen.

Nach § 74 Abs. 5 des Statutes für die Landeshauptstadt Linz 1992, LGBl. Nr. 7/1992, hat die Landesregierung, sofern die Vorstellung nicht als unzulässig oder verspätet zurückzuweisen ist, den Bescheid, wenn Rechte des Einschreiters durch ihn verletzt werden, aufzuheben und die Angelegenheit zur neuerlichen Entscheidung an die Stadt zu verweisen. Die Stadt ist bei der neuerlichen Entscheidung an die Rechtsansicht der Landesregierung gebunden.

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).

Vor dem Hintergrund dieser Sach- und Rechtslage kommt dem Umstand, dass der Verwaltungsgerichtshof im - Geschäftsführer mit Beteiligung ab 50% betreffenden - Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018, zur Auslegung der Bestimmung des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 in Abkehr von seiner früheren Rechtsprechung dem Fehlen eines Unternehmerrisikos nur mehr in solchen Fällen beigemessen hat, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Geschäftsführers in den Organismus des Betriebes nicht klar zu erkennen wäre, für den Beschwerdefall keine Relevanz zu (zur vergleichbaren Bindung gemäß § 63 VwGG siehe im Übrigen auch Dolp, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit3, 739).

Unternehmerwagnis liegt (wovon die Verfahrensparteien zu Recht übereinstimmend ausgehen) vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Steuerpflichtigen weitgehend von seinen unternehmerischen Fähigkeiten und seinem Fleiß sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und der Steuerpflichtige für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen muss. Dabei kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse an (vgl. für viele z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichthofes vom 5. Juni 2003, 2003/15/0040).

Im Beschwerdefall hat die belangte Behörde die Ansicht vertreten, ungeachtet der Erfolgsabhängigkeit der Bezüge des Geschäftsführers sei im Hinblick auf die "Gewinnentwicklung der Gesellschaft" kein wesentliches Einnahmenrisiko gegeben. Diese Begründung ist nicht schlüssig. Nach den unwidersprochen gebliebenen Berufungsvorbringen der Beschwerdeführerin ist die "Gewinnentwicklung der Gesellschaft" ausschließlich auf die Vermittlungserfolge des Geschäftsführers zurückzuführen und hängt die Entlohnung des Geschäftsführers wiederum ausschließlich von den von ihm erzielten Provisionserlösen ab. Bei dieser Sachlage ist nicht zu erkennen, dass der Geschäftsführer unabhängig von den Erfolgen seiner Tätigkeit mit Geschäftsführereinnahmen hätten rechnen können. Ob sich die belangte Behörde bei Verneinung des Unternehmerrisikos der Begründung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zum Vorliegen eines Fixums angeschlossen hat, ist dem angefochtenen Bescheid nicht zu entnehmen, wäre aber eine Sachverhaltsannahme, die in der Aktenlage keine Deckung findet bzw. vor dem Hintergrund der vorgelegten Geschäftsführerverträge gleichfalls der Schlüssigkeit entbehrt.

Auch die Erwägungen der belangten Behörde zum Fehlen eines ausgabenseitigen Unternehmerwagnisses sind nicht nachzuvollziehen. Warum davon auszugehen werden könne, dass auf Grund der Erhöhung des Provisionssatzes von 15% auf 30% ab dem Jahr 2000 ein ausgabenseitiges Unternehmerrisiko zu verneinen sei, ist, wie in der Beschwerde zutreffend gerügt wird, nicht einsichtig (vgl. auch das hg. Erkenntnis vom 26. Juli 2000, 2000/14/0061). In diesem Zusammenhang kommt auch dem Berufungsvorbringen, die Tätigkeit als Immobilienmakler sei regelmäßig mit einer mehr oder weniger (von vornherein aber nicht abschätzbaren) Reisetätigkeit verbunden, Relevanz zu. Die belangte Behörde hat es unterlassen, sich mit dem diesbezüglichen Berufungsvorbringen auseinander zu setzen.

Im Hinblick auf die der mitbeteiligten Partei mit dem rechtskräftig gewordenen Zurückverweisungsbescheid überbundene Rechtsansicht, wonach es bei Beurteilung des Vorliegens von Einkünften gemäß § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 entscheidend auf das Vorliegen eines Unternehmerrisikos des Geschäftsführers ankommt, erweist sich der angefochtene Bescheid als rechtswidrig und war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47ff VwGG in Verbindung mit der VerordnungBGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 29. März 2007

Schlagworte

Individuelle Normen und Parteienrechte Rechtsanspruch Antragsrecht Anfechtungsrecht VwRallg9/2Individuelle Normen und Parteienrechte Rechtswirkungen von Bescheiden Rechtskraft VwRallg9/3

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2007:2006150028.X00

Im RIS seit

04.05.2007

Zuletzt aktualisiert am

17.05.2013

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at