jusline®
»» Recht. Schnell

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

# TE Vfgh Erkenntnis 2001/3/1 G109/00

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 01.03.2001

**Index**

32 Steuerrecht
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

**Norm**

B-VG Art7 Abs1 / Gesetz
B-VG Art18 Abs1
EStG 1988 §22 Z2
EStG 1988 §25 Abs1 Z1 litb
EStG 1988 §47
KommunalsteuerG 1993 §2
KommunalsteuerG 1993 §5 Abs1

**Leitsatz**

Keine Verfassungswidrigkeit von Bestimmungen des KommunalsteuerG 1993 hinsichtlich der durch Verweis auf das EStG 1988 bewirkten Einbeziehung von Beschäftigungsvergütungen an einer Kapitalgesellschaft wesentlich beteiligter Personen in die Kommunalsteuerpflicht; kein Verstoß der Regelung des EStG 1988 betreffend Umschreibung des maßgeblichen Beschäftigungsverhältnisses durch Abstellen auf das Vorliegen aller sonstiger Merkmale eines Dienstverhältnisses unter Ausblendung der Weisungsgebundenheit gegen das Determinierungsgebot und gegen den Gleichheitssatz

**Spruch**

Der Antrag wird abgewiesen.

**Begründung**

Entscheidungsgründe:

I. 1. Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Beschluß vom 26. September 2000, A14/2000-1, berichtigt mit Beschluß vom 29. November 2000, aus Anlaß einer bei ihm anhängigen, unter Zl. 2000/13/0048 protokollierten Beschwerde gemäß Art140 Abs1 B-VG an den Verfassungsgerichtshof den Antrag gestellt,

1) a) die Wortfolge ", sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des §22 Z2 des Einkommensteuergesetzes 1988" im §2 des Bundesgesetzes, mit dem eine Kommunalsteuer erhoben wird (Kommunalsteuergesetz 1993 - KommStG 1993), BGBl. 819/1993, und

b) die Wortfolge "sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des §22 Z2 des Einkommensteuergesetzes 1988" im zweiten Satz des §5 Abs1 des Bundesgesetzes, mit dem eine Kommunalsteuer erhoben wird (Kommunalsteuergesetz 1993 - KommStG 1993), BGBl. 819/1993,

2) hilfsweise zusätzlich zu den zu Punkt 1) lita) und b) genannten Gesetzestexten

c) die Bestimmung des §22 Z2 Teilstrich 2 EStG 1988 (mit Ausnahme ihres durch das Strukturanpassungsgesetz 1996, BGBl. 201/1996, eingefügten letzten Satzes),

3) hilfsweise zusätzlich zu den zu Punkt 1) lita) und b) sowie 2) litc) genannten Gesetzestexten

d) die Bestimmung des §25 Abs1 Z1 litb EStG 1988,

e) den mit der Novelle BGBl. 680/1994 angefügten letzten Satz der Bestimmung des §47 Abs2 EStG 1988 und

f) den Ausdruck "und b" nach dem Verweis auf §25 Abs1 Z1 lita des Einkommensteuergesetzes 1988 im zweiten Satz des §5 Abs1 des Bundesgesetzes, mit dem eine Kommunalsteuer erhoben wird (Kommunalsteuergesetz 1993 - KommStG 1993), BGBl. 819/1993,

als verfassungswidrig aufzuheben.

2. Gemäß §1 Kommunalsteuergesetz 1993, BGBl. 819 idF vor dem Budgetbegleitgesetz 2001, BGBl. I 142/2000 (nachfolgend: 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 leg.cit. Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des §47 Abs2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des §22 Z2 EStG 1988. §5 Abs1 KommStG 1993 definiert die Bemessungsgrundlage als die Summe der Arbeitslöhne, die an die Dienstnehmer der in der Gemeinde gelegenen Betriebsstätte gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer (Lohnsteuer) unterliegen. Arbeitslöhne sind nach dieser Vorschrift die "Bezüge gemäß §25 Abs1 Z1 lita und b des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des §22 Z2 des Einkommensteuergesetzes 1988".

Nach §22 Z2 EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit auch die "Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit". Neben den im ersten Teilstrich genannten Einkünften aus einer vermögensverwaltenden Tätigkeit (z.B. für die Tätigkeit als Hausverwalter oder als Aufsichtsratsmitglied) gehören dazu nach dem zweiten Teilstrich:

"Die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§47 Abs2) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25 % beträgt. Die Beteiligung durch Vermittlung eines Treuhänders oder einer Gesellschaft steht einer unmittelbaren Beteiligung gleich. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind auch die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die für eine ehemalige Tätigkeit einer Person gewährt werden, die in einem Zeitraum von zehn Jahren vor Beendigung ihrer Tätigkeit durch mehr als die Hälfte des Zeitraumes ihrer Tätigkeit wesentlich beteiligt war. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind weiters Zuwendungen von Privatstiftungen im Sinne des §4 Abs11, soweit sie als Bezüge und Vorteile aus einer bestehenden oder früheren Beschäftigung (Tätigkeit) anzusehen sind."

Die in §5 Abs1 KommStG 1993 u.a. zitierte Vorschrift des §25 Abs1 Z1 litb EStG 1988 lautet:

"(1) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) sind:

1. ...

b) Bezüge und Vorteile von Personen, die an Kapitalgesellschaften nicht wesentlich im Sinne des §22 Z2 beteiligt sind, auch dann, wenn bei einer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§47 Abs2) aufweisenden Beschäftigung die Verpflichtung, den Weisungen eines anderen zu folgen, auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmung fehlt."

§47 Abs2 EStG 1988 (idF vor dem Budgetbegeleitgesetz 2001, BGBl. I 142/2000) definiert das (steuerliche) Dienstverhältnis mit folgendem Wortlaut:

"(2) Ein Dienstverhältnis liegt vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist. Ein Dienstverhältnis ist weiters dann anzunehmen, wenn bei einer Person, die an einer Kapitalgesellschaft nicht wesentlich im Sinne des §22 Z2 beteiligt ist, die Voraussetzungen des §25 Abs1 Z1 litb vorliegen."

3. Zur Begründung seines - oben unter Punkt 1 wiedergegebenen - Antrages führt der Verwaltungsgerichtshof folgendes aus:

Beim Verwaltungsgerichtshof sei die Beschwerde einer GmbH gegen den Bescheid der Abgabenberufungskommission Wien anhängig, mit dem der beschwerdeführenden Gesellschaft im Instanzenzug für den Zeitraum der Jahre 1994 bis 1997 Kommunalsteuer (und ein Säumniszuschlag) vorgeschrieben worden sei. In der Begründung dieses Bescheides werde im Ergebnis die Auffassung vertreten, die Beschäftigung des Geschäftsführers der beschwerdeführenden Gesellschaft weise ungeachtet seiner gleichzeitigen Eigenschaft als Alleingesellschafter mit Ausnahme der Weisungsgebundenheit sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses im Sinne des §47 Abs2 EStG 1988 auf. Da er demnach Einkünfte im Sinne des §22 Z2, Teilstrich 2, EStG 1988 erziele, sei er im Sinne des §2 KommStG 1993 als Dienstnehmer anzusehen. In der gegen diesen Bescheid erhobenen Beschwerde werde geltend gemacht, daß die Beschäftigung des Geschäftsführers "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§47 Abs2 EStG 1988)" nicht aufweise.

Der Verwaltungsgerichtshof führt aus, daß er in Erledigung dieser Beschwerde §§2 und 5 KommStG 1993 anzuwenden habe; gegen deren Verfassungsmäßigkeit seien folgende Bedenken entstanden:

Das die Bezüge von Gesellschafter-Geschäftsführern betreffende (oben unter Punkt 2 wiedergegebene) Regelungsgefüge habe seinen Ausgang in der zum EStG 1972 ergangenen Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 9. Dezember 1980, VwSlg. 5535 F, genommen, mit welcher er in Abkehr von bisheriger Judikatur durch einen verstärkten Senat ausgesprochen habe, daß der Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH, dem kraft seiner Stellung als Gesellschafter infolge der Höhe seiner Beteiligung oder aufgrund gesellschaftsvertraglicher Sonderregelung durch Einräumung einer Sperrminorität ein fremder Wille in der Geschäftsführung nicht aufgezwungen werden könne, mangels Verpflichtung, den Weisungen eines anderen zu folgen, steuerrechtlich in keinem Dienstverhältnis stehe. In Auslegung des §47 Abs3 EStG 1972 (der Vorgängerbestimmung des §47 Abs2 EStG 1988) habe der Verwaltungsgerichtshof erkannt, daß der Gesetzgeber in dieser Norm trotz Verwendung des Wortes "oder" nicht zwei verschiedene Verhältnisse umschrieben habe, sondern lediglich im ersten Teil des Halbsatzes in erster Linie Dienstleistungen im Außendienst, im zweiten Teil Dienstleistungen im Innendienst, mit beiden Teilen zusammen aber das Dienstverhältnis als solches erfassen wollte. Die Unterordnung, das Bestehen einer Verpflichtung, den Weisungen eines anderen zu folgen, seien unabdingbare Voraussetzungen für die Nichtselbständigkeit einer natürlichen Person. Fehle es an einer Weisungsgebundenheit in diesem Sinn, dann schließe dies Nichtselbständigkeit aus. Die von Rechtsprechung und Schrifttum entwickelten weiteren Abgrenzungskriterien zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit, unter denen dem Kriterium des Unternehmerwagnisses besondere Bedeutung zukomme und zu denen auch die Art der Tätigkeitshonorierung durch Bezüge zähle, hätten ihre Bedeutung überhaupt nur unter der Bedingung bestehender Weisungsgebundenheit. Eine Tätigkeit, bei der der Betreffende sich keinem fremden Willen zu fügen habe, als nichtselbständige Arbeit zu qualifizieren, würde der aus §47 EStG 1972 erkennbaren Absicht des Gesetzgebers widersprechen.

In Reaktion auf dieses Erkenntnis sei mit dem Abgabenänderungsgesetz 1981, BGBl. 620, durch Erweiterung der Bestimmungen der §§22 Abs1 Z2 und 25 Abs1 Z1 EStG 1972 eine Regelung der Besteuerung der Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers getroffen worden, die in das EStG 1988 im wesentlichen übernommen worden sei.

In seinem zum KommStG 1993 ergangenen Erkenntnis vom 18. September 1996, VwSlg. 7118 F, habe der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, daß der Verweis des §2 KommStG 1993 auf §22 Z2 EStG 1988 nur den zweiten Teilstrich dieser Bestimmung betreffe und im übrigen zum Ausdruck gebracht, daß der Formulierung "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" das Verständnis beizulegen sei, daß es zwar auf die Weisungsgebundenheit nicht ankomme, wenn diese wegen der Beteiligung an der GmbH (im Ausmaß von 50 % oder mehr oder aufgrund der Vereinbarung einer Sperrminorität) fehle, daß aber im übrigen die Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses vorliegen müßten. Einkünfte nach §22 Z2, Teilstrich 2, EStG 1988 seien nach diesem Erkenntnis dann gegeben, wenn - unterstelle man die aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Beziehung fehlende Weisungsgebundenheit - nach dem Gesamtbild der Verhältnisse ein Dienstverhältnis vorliege. Dies sei insbesondere dann anzunehmen, wenn neben dem Vorliegen weiterer Merkmale, die für ein Dienstverhältnis sprächen, wie etwa laufende Gehaltsauszahlung, den wesentlich Beteiligten kein Unternehmerrisiko treffe. Entsprechendes habe der Verwaltungsgerichtshof in der Folge in seinem zu §41 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 (nachfolgend: FLAG 1967) ergangenen Erkenntnis vom 20. November 1996, VwSlg. 7143 F, ausgesprochen.

Nach der in diesen Erkenntnissen gefundenen Rechtsanschauung - so der Verwaltungsgerichtshof weiter - habe er in der Folgezeit in einer Vielzahl von Beschwerdefällen die in den Bestimmungen des §41 FLAG 1967 und der §§2 und 5 KommStG 1993 genannte Vorschrift des §22 Z2, Teilstrich 2, EStG 1988 mit der Formel angewandt, die auf Grund des gesellschaftsrechtlichen Verhältnisses fehlende Weisungsgebundenheit sei hinzuzudenken und dann zu beurteilen, ob die Merkmale der Unselbständigkeit oder jene der Selbständigkeit im Vordergrund stünden, wobei dem Vorliegen des Unternehmerwagnisses wesentliche Bedeutung zukomme.

An dieser Rechtsprechung sei von Anbeginn an im Schrifttum Kritik geübt worden, die regelmäßig auch die Vereinbarkeit mit den verfassungsgesetzlichen Vorgaben in Zweifel gezogen habe. Dieser Kritik könne sich der zur Erledigung der Beschwerde berufene Senat des Verwaltungsgerichtshofes nicht mehr verschließen. Zwar sei an der in der bisherigen Judikatur gefundenen Auslegung des Wortes "sonst" festzuhalten. Es sei aber (zunächst) das geschaffene Regelungsgefüge mit erheblichen und auch in die Verfassungssphäre reichenden Unstimmigkeiten behaftet. Das im Erkenntnis vom 9. Dezember 1980, VwSlg. 5535 F, als entscheidend erkannte Abgrenzungskriterium der Bestimmungsfreiheit in der Geschäftsführung von fremdem Willen habe der Verwaltungsgerichtshof mit der Nennung klarer Merkmale (Hälftebeteiligung oder vereinbarte Sperrminorität) definiert. Der Gesetzgeber habe statt dessen das vergleichsweise eher willkürlich anmutende Abgrenzungskriterium der Beteiligungshöhe von mehr als 25 % als Voraussetzung der Erzielung von Einkünften aus sonstiger selbständiger Tätigkeit normiert. Dieses Kriterium vermöge keinen sachdienlichen, dem durch §47 Abs2 EStG 1988 festgeschriebenen Begriff des steuerlichen Dienstverhältnisses gerecht werdenden Abgrenzungsbeitrag zu leisten. Auch der zu 49 % ohne gesellschaftsvertraglich vereinbarte Sperrminorität beteiligte Geschäftsführer habe sich in seiner Tätigkeit dem Willen des Mehrheitsgesellschafters zu beugen und stehe steuerlich in einem Dienstverhältnis. Die Zuordnung seiner Einkünfte zu den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit sei sachlich und vor dem Hintergrund des §47 Abs2 EStG 1988 auch rechtlich verfehlt und behandle Gleiches ungleich, indem sie den Geschäftsführer im Vergleich zu anderen Dienstnehmern ohne erkennbare sachliche Rechtfertigung um die mit der Erzielung von Lohneinkünften verbundenen steuerlichen Begünstigungen (§67 Abs1 EStG 1988) bringe. Umgekehrt sei das Rechtsverhältnis des zu 20 % beteiligten Gesellschafters, wenn ihm mit gesellschaftsvertraglicher Sonderregelung eine Sperrminorität eingeräumt worden sei, kein Dienstverhältnis, weil er sich in der Geschäftsführung keinem fremden Willen zu beugen habe. Die in die Verfassungssphäre reichende Unstimmigkeit der dadurch bewirkten Ausdehnung der Lohnsteuerbegünstigungen auf selbständig Tätige sei im Schrifttum schon aufgezeigt worden.

Die dargelegten Sachlichkeitsdefizite in der Einkommensbesteuerung des Gesellschafter-Geschäftsführers bildeten allerdings nicht unmittelbar den Anlaß der vorliegenden Antragstellung, da es nicht um die Einkommensbesteuerung des Gesellschafter-Geschäftsführers, sondern um die Verpflichtung der Gesellschaft gehe, von den ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer gewährten Vergütungen Kommunalsteuer entrichten zu müssen. "Eine der Norm des §22 Z2 Teilstrich 2 EStG 1988 anhaftende Verfassungswidrigkeit erweist sich nach Auffassung des antragstellenden Senates insoweit als relevant im Sinne ihrer Präjudizialität, als sie auf die Bestimmungen der §§2 und 5 KommStG 1993, in denen auf sie bezug genommen wird, mit der Wirkung durchschlägt, dass auch diese Bestimmungen verfassungswidrig werden."

Die der Antragstellung zugrunde liegende Unstimmigkeit der Norm des §22 Z2, Teilstrich 2, EStG 1988 habe ihren Sitz in der Wortfolge "für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§47 Abs2) aufweisende Beschäftigung". Mit dieser Formulierung habe der Gesetzgeber den Versuch unternommen, in einer Art Quadratur des Kreises miteinander Unvereinbares als miteinander vereinbar erscheinen zu lassen. "Sonst" und daher trotz Freiheit des Geschäftsführers von jeder Fremdbestimmung solle seine Beschäftigung "alle" Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisen, wobei noch ausdrücklich auf §47 Abs2 EStG 1988 verwiesen werde. Solcherart habe der Gesetzgeber aber Unvollziehbares angeordnet, indem er die Rechtsfolge der Erzielung von Einkünften nach §22 Z2, Teilstrich 2, EStG 1988 an das Vorliegen eines Tatbestandes geknüpft habe, dessen Verwirklichung denkunmöglich sei, weil es den vom Gesetzgeber konstruierten Beschäftigungstypus nicht gebe und nach der vom Gesetzgeber durch den Verweis auf §47 Abs2 EStG 1988 selbst gesetzten Voraussetzung rechtlich auch gar nicht geben könne.

Wörtlich führt der Verwaltungsgerichtshof weiter aus:

"Der Verwaltungsgerichtshof kann nicht umhin, an dieser Stelle an sein Erkenntnis vom 9. Dezember 1980, Slg. N.F. Nr. 5535/F, zu erinnern. Mit völliger Eindeutigkeit hat der Verwaltungsgerichtshof in diesem Erkenntnis die essentielle

Bindung des steuerrechtlichen Dienstverhältnisses an die Unterworfenheit unter einen fremden Willen klargestellt. Er hat die von Judikatur und Lehre entwickelten 'sonstigen Merkmale' nichtselbständiger Tätigkeit, wie insbesondere auch das Fehlen des so genannten Unternehmerwagnisses, im Rahmen einer ans Gesetz gebundenen Rechtsanwendung als bloße Erkenntnishilfen auf den ihnen gebührenden Platz verwiesen und den Blick auf die Tatbestandsvoraussetzung zentriert, die als einzige im Gesetz für das Vorliegen eines steuerrechtlichen Dienstverhältnisses genannt wird - und das ist die Weisungsgebundenheit im Tätigsein und nichts anderes. Der Verwaltungsgerichtshof hat im genannten Erkenntnis mit einer interpretierenden Analyse der Vorgängerbestimmung des §47 Abs2 EStG 1988 auch deutlich gemacht, dass die - gesetzestechnisch verfehlterweise - durch das Bindewort 'oder' verbundenen Tatbildelemente der das steuerrechtliche Dienstverhältnis definierenden Gesetzesbestimmung nur zwei unterschiedliche Aspekte des Grundtatbestandes der Unterworfenheit unter fremden Willen beschreiben. 'In der Betätigung seines geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers' zu stehen und 'im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen' verpflichtet zu sein, sind, wie im genannten Erkenntnis klargestellt wurde, nichts ander(e)s als zwei Seiten desselben Phänomens. Blendet man das Element des 'Stehens unter der Leitung des Arbeitgebers' im ersten Halbsatz des §47 Abs2 Satz 2 EStG 1988 und das Element der 'Verpflichtung, den Weisungen des Arbeitgebers zu folgen' im zweiten Halbsatz dieser Gesetzesstelle gedanklich aus, dann bleibt nichts übrig. Auch die so genannte 'Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers' bezieht ihren Aussagewert und Tatbestandscharakter nur aus dem - schon sprachlich zwingend gegebenen - Zusammenhang mit der Weisungsgebundenheit. Der Begriff des 'Unternehmerwagnisses' kommt in der Bestimmung des §47 Abs2 EStG 1988 überhaupt nicht vor. Der mit der Novelle BGBl. Nr. 680/1994 eingefügte letzte Satz der Bestimmung des §47 Abs2 EStG 1988 läuft mit seiner Zirkelverweisung ebenso ins Leere wie die Bestimmung des §25 Abs1 Z1 litb leg.cit.

13. Dass es den vom Gesetzgeber in der Bestimmung des §22 Z2 Teilstrich 2 EStG 1988 konstruierten Beschäftigungstypus nicht gibt und nach der vom Gesetzgeber durch den Verweis auf §47 Abs2 EStG 1988 selbst gesetzten Voraussetzung rechtlich auch gar nicht geben kann, hat letztlich auch die Entwicklung der in den letzten Jahren zu den §§2 und 5 KommStG 1993 und zu §41 Abs2 und 3 FLAG ergangenen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gezeigt. In dieser Judikatur hat der Verwaltungsgerichtshof mit Hilfe der in den Erkenntnissen vom 18. September 1996, Slg. N.F. Nr. 7118/F, und vom 20. November 1996, Slg. N.F. Nr. 7143/F, entwickelten Formel, die auf Grund des gesellschaftsrechtlichen Verhältnisses fehlende Weisungsgebundenheit sei hinzuzudenken und dann zu beurteilen, ob die Merkmale der Unselbständigkeit oder jene der Selbständigkeit im Vordergrund stehen, wobei dem Vorliegen des Unternehmerwagnisses wesentliche Bedeutung zukomme, in zahlreichen Erkenntnissen versucht, die in den Bestimmungen der §§2 und 5 KommStG 1993 und der §41 Abs2 und 3 FLAG angeführte Verweisungsnorm des §22 Z2 Teilstrich 2 EStG 1988 einem Vollzug sachlich und rechtlich als zugänglich zu beurteilen. Die Ergebnisse dieser Judikatur sprechen indessen gegen die Richtigkeit dieser Annahme."

Der Verwaltungsgerichtshof referiert nun die eigene Judikatur zu den genannten Bestimmungen und zieht daraus (erneut) den Schluß, daß es den vom Gesetzgeber in der Bestimmung des §22 Z2, Teilstrich 2, EStG 1988 konstruierten Beschäftigungstypus nicht gebe und nach der vom Gesetzgeber durch den Verweis auf §47 Abs2 EStG 1988 selbst gesetzten Voraussetzung rechtlich auch gar nicht geben könne. "Vermitteln die dargestellten Judikaturaussagen in einer Zusammenschau doch - pointiert formuliert - den Eindruck, als wäre damit die Bestimmung des §22 Z2 Teilstrich 2 EStG 1988 mit einem Wortlaut angewendet worden, in dem das Wort 'alle' vor dem Ausdruck 'Merkmale eines Dienstverhältnisses' durch das Wort 'keine' ersetzt worden war."

Das mit dem Versuch der Anwendung der betroffenen Vorschrift hervorgerufene Ergebnis einer zum Wortlaut des Gesetzes in auffallendem Gegensatz stehenden Rechtsanwendung sei freilich nicht der wiedergegebenen Judikatur vorzuwerfen, deren Aussagen ja in sich stimmig seien und mit der steuerrechtlichen Gesetzeslage in Einklang stünden. Das unbestreitbar irritierende Ergebnis der vorzufindenden Rechtsanwendung habe seine Wurzel vielmehr in der Unvollziehbarkeit der Vorschrift des §22 Z2, Teilstrich 2, EStG 1988, auf welche sowohl in den §§2 und 5 KommStG 1993 als auch im §41 Abs2 und 3 FLAG 1967 verwiesen werde. Eine weisungsfrei ausgeübte Beschäftigung könne eben nicht die Merkmale, geschweige denn "alle" Merkmale eines Dienstverhältnisses im Sinne des §47 Abs2 EStG 1988 aufweisen.

Wörtlich führt der Verwaltungsgerichtshof dann aus:

"Mit der Statuierung der Kommunalsteuerpflicht nach §1 KommStG 1993 durch die in die Bestimmungen der §§2 und 5 leg.cit. aufgenommenen Verweise auf §22 Z2 Teilstrich 2 EStG 1988 wurden vom Gesetzgeber die Klarstellungen des

Erkenntnisses vom 9. Dezember 1980, Slg. N.F. Nr. 5535/F, zum Wesen des steuerrechtlichen Dienstnehmerbegriffes in einer Weise negiert, aus der nach Auffassung des antragstellenden Senates einerseits ein Verstoß der Bestimmungen der §§2 und 5 KommStG 1993 gegen das Determinierungsgebot des Art18 Abs1 B-VG resultiert und mit der andererseits zu Lasten des betroffenen Personenkreises das verfassungsmäßig gewährleistete Gleichheitsgebot mit dem Ergebnis einer deshalb auch gegen Art5 StGG verstoßenden Besteuerung verletzt worden ist.

16. Die Bestimmung des §22 Z2 Teilstrich 2 EStG 1988 erweist sich vor der Anforderung des Art18 Abs1 B-VG als unzulänglich determiniert, weil sie im Umfang ihrer beabsichtigten Erfassung weisungsfreier Gesellschafter-Geschäftsführer zum Tatbestand einen Beschäftigungstypus setzt, dessen Beschreibungselemente (Weisungsfreiheit einerseits und Aufweisen aller Merkmale eines Dienstverhältnisses im Sinne des §47 Abs2 EStG 1988 andererseits) einander ausschließen.

Diese Verfassungswidrigkeit der Norm des §22 Z2 Teilstrich 2 EStG 1988 schlägt auf die Bestimmungen der §§2 und 5 KommStG 1993 durch. Mit der in Anfechtung gezogenen Wortfolge des §2 KommStG 1993 werden nämlich Dienstnehmer im Sinne der Kommunalsteuerpflicht nach §1 leg.cit. mit dem Verweis auf die unzulänglich determinierte Norm definiert und in den Kreis jener in einem Rechtsverhältnis zu einem 'Dienstgeber' stehenden Personen einbezogen, von deren 'Arbeitslohn' Kommunalsteuer zu leisten ist. Mit der angefochtenen Wortfolge des §5 KommStG 1993 schließlich wird die Beitragsgrundlage für die Bemessung des nach §1 leg.cit. für die Gewährung von Arbeitslöhnen an Dienstnehmer geschuldeten Abgabenbetrages mit dem Verweis auf Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art aus dem unzulänglich determinierten Rechtsverhältnis normiert.

17. Die Bestimmungen der §§2 und 5 KommStG 1993 begegneten verfassungsrechtlichen Bedenken aber auch dann, wenn sie nicht mit dem Fehler der unzureichenden Determinierung nach Art18 B-VG behaftet wären:

Mit der Einbeziehung des Personenkreises weisungsfrei tätiger Gesellschafter-Geschäftsführer, den der Gesetzgeber durch die Gestaltung des §22 Z2 Teilstrich 2 EStG 1988 erfassen wollte, in den Kreis jener Beschäftigten, für die vom 'Arbeitgeber' von ihrem 'Arbeitslohn' Kommunalsteuer nach §1 KommStG 1993 zu entrichten ist, wird Ungleiches gleich behandelt, indem eine sonst nur für die Gewährung von Arbeitslöhnen an Dienstnehmer geschuldete Abgabe ausnahmsweise und systemwidrig auch für die Vergütungen statuiert wird, welche an Personen gezahlt werden, die - wie in den Beschwerdegründen des Anlassfalles aufgezeigt wird - nach allen außersteuerlichen Vorschriften der Rechtsordnung keine Dienstnehmer sind, und die auch nach der das steuerrechtliche Dienstverhältnis bestimmenden Vorschrift des §47 Abs2 Satz 2 EStG 1988 keine Dienstnehmer sind. Aus der Sicht des betroffenen Personenkreises resultiert aus einer solchen Regelung, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer in seiner Eigenschaft als Gesellschafter die Minderung des Betriebsergebnisses seiner Gesellschaft durch die Kommunalsteuerpflicht für seine Geschäftsführerbezüge hinnehmen muss, ohne dass ihm auf der anderen Seite in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer die lohnsteuerlichen Begünstigungen (§67 Abs1 EStG) zugute kämen. Eine sachliche Rechtfertigung für diese Schlechterstellung des Gesellschafter-Geschäftsführers und für die Durchbrechung des Systems der Beschränkung der Kommunalsteuerpflicht auf die Gewährung von Arbeitslohn an Dienstnehmer im Sinne des §47 Abs1 Satz 2 EStG 1988 ist nicht zu erkennen.

Die aufgezeigte abgabenrechtliche Schlechterstellung bewirkte im Ergebnis der angefochtenen Bestimmung zu Lasten des betroffenen Personenkreises auch einen Verstoß gegen Art5 StGG.

18. Der Verwaltungsgerichtshof verkennt nicht, dass es innerhalb des dem Gesetzgeber eingeräumten Gestaltungsspielraums läge, in der Statuierung der Pflicht zur Entrichtung lohnabhängiger Abgaben von einem weiten Dienstnehmerbegriff auszugehen. Es hätte sich der zur Erledigung des anhängigen Beschwerdefalles berufene Senat zu einem Herantreten an den Verfassungsgerichtshof auch nicht veranlasst gesehen, wenn sich der Gesetzgeber darauf beschränkt hätte, der Kommunalsteuerpflicht ein solches Beschäftigungsverhältnis zu unterwerfen, das im weitesten Sinn als Dienstverhältnis noch angesehen werden könnte.

Das hat der Gesetzgeber aber nicht getan. Er hat nur den Anschein erweckt, es zu tun. Mit dem Verweis auf 'sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§47 Abs2)' in der Bestimmung des §22 Z2 Teilstrich 2 EStG 1988 hat der Gesetzgeber den Eindruck hervorgerufen, als würde er mit dieser Norm ohnehin einen Personenkreis erfassen, auf den die gesetzlichen Kriterien des steuerlichen Dienstverhältnisses im Wesentlichen zuträfen. Tatsächlich hat der Gesetzgeber aber etwas ganz anderes getan. Er hat mit der in Anfechtung gezogenen Bestimmung - durch Verweisung

auf die zudem in sich unauflösbar widersprüchliche Norm des §22 Z2 Teilstrich 2 EStG 1988 - die Rechtsverhältnisse zu solchen Personen in die Kommunalsteuerpflicht einbezogen, die weder nach außersteuerlichen Rechtsvorschriften noch - und hierauf kommt es entscheidend an - nach Steuerrecht als Dienstnehmer gelten können."

4.1. Die Bundesregierung erstattete innerhalb der ihr gesetzten Frist eine Äußerung, in der sie zum Dienstnehmerbegriff im KommStG 1993 wörtlich folgendes ausführt:

"Gemäß §1 Kommunalsteuergesetz 1993 - KommStG 1993, BGBl. Nr. 819/1993 in der Fassung BGBl. I Nr. 10/1998, unterliegen die Arbeitslöhne, die jeweils in einem Kalendermonat an die Dienstnehmer einer im Inland (Bundesgebiet) gelegenen Betriebsstätte des Unternehmens gewährt worden sind, der Kommunalsteuer. Gemäß §2 Kommunalsteuergesetz 1993 fallen unter die Dienstnehmer Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des §47 Abs2 Einkommensteuergesetzes 1988 - EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des §22 Z2 EStG 1988. Gemäß §5 Abs1 KommStG 1993 ist Bemessungsgrundlage die Summe der Arbeitslöhne, die an die Dienstnehmer der in der Gemeinde gelegenen Betriebsstätte gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer (Lohnsteuer) unterliegen. Arbeitslöhne sind Bezüge gem. §25 Abs1 Z1 lita und b des EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des §22 Z2 des EStG 1988."

§2 KommStG 1993 grenze nun den Personenkreis ab, der für Zwecke der Kommunalsteuer als Dienstnehmer gelten solle. In dieser Bestimmung sei durch Anknüpfung an §22 Z2 und §47 Abs2 EStG 1988 der Gesellschafter-Geschäftsführer enthalten. Der Zweck der Kommunalsteuer entspreche weitgehend dem der bis dahin geltenden Lohnsummensteuer (Erläuterungen zur RV BlgNR 1238, XVIII. GP, Seite 5) und bestehe darin, den Gemeinden die durch Betriebsstätten entstehenden Lasten teilweise abzugelten und die dazu erforderlichen Einnahmen zu sichern. Wie sich aus den Erläuterungen weiters ergebe, sei der Gesellschafter-Geschäftsführer in der Art eines Dienstnehmers tätig und verursache damit gleich den übrigen Dienstnehmern der Gemeinde Lasten. Die Höhe der Lasten hänge nach Auffassung der Bundesregierung aber nicht vom Ausmaß der Beteiligung des Geschäftsführers ab, weshalb es geboten sei, die Gehälter und sonstigen Vergütungen an den Gesellschafter-Geschäftsführer unabhängig vom Beteiligungsausmaß der Kommunalsteuer zu unterwerfen.

Zum Dienstnehmerbegriff des KommStG 1993 zählten - so die Bundesregierung weiter - nur Personen, "die aufgrund eines Dienstverhältnisses oder eines dienstnehmerähnlichen Verhältnisses, nicht aber Personen, die aufgrund eines Werkvertrages tätig werden. Wäre dem so, dann müsste die Umschreibung im KommStG 1993 etwa wie nachstehend lauten, was aber nicht der Fall ist:

'Dienstnehmer sind Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des §47 Abs2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen, weiters Personen, die im Unternehmen der Körperschaft mit der Geschäftsführung betraut sind.'"

Vorab sei zu den im Antrag des Verwaltungsgerichtshofes geäußerten Bedenken zu bemerken, daß der Verfassungsgerichtshof bereits in seinem Beschluß vom 9. Juni 1998, B1390/97, ausdrücklich festgehalten habe, daß dem Gesetzgeber die Freiheit zustehe, der Bemessung der Kommunalsteuer Dienstverhältnisse im weitesten Sinn zugrunde zu legen. Gleiches gelte für die Dienstgeberbeiträge nach dem FLAG 1967 (Beschluß des Verfassungsgerichtshofs vom 9. Juni 1998, B1792/97).

4.2. Zu den Bedenken des Verwaltungsgerichtshofes im einzelnen führt die Bundesregierung sodann wörtlich folgendes aus:

a. Zu den Abgrenzungsfragen: 25%-Grenze, Dienstverhältnis - dienstnehmerähnliches Verhältnis - Werkvertrag:

"Die Regelung der Gesellschafter-Geschäftsführer im EStG 1988 entspricht im wesentlichen jener, wie sie im EStG 1972 durch das Abgabenänderungsgesetz - AbgÄG 1981, BGBl. Nr. 620, eingeführt wurde. Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage (850 BlgNR, XV. GP), führen dazu aus:

'Die Neufassung des §22 Abs2 Z2 und §25 Abs1 Z1 EStG 1972 wurde durch die Judikatur des VwGH zum Gesellschafter-Geschäftsführer von GmbH ausgelöst. Von der Neuregelung des §22 Abs2 Z2 EStG 1972 sollen alle an einer Kapitalgesellschaft (Aktiengesellschaft, GmbH) mit mehr als 25 % beteiligten Personen mit ihren Vergütungen für Tätigkeiten erfaßt werden, die - abgesehen vom in bestimmten Fällen fehlenden Merkmal der Weisungsgebundenheit - alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisen. Diese Tätigkeitsvergütungen sollen als Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit gelten. Dies soll auch dann gelten, wenn die Tätigkeit nicht als Geschäftsführer oder

Vorstandsmitglied ausgeführt wird oder nur eine mittelbare Beteiligung vorliegt. Tätigkeiten im Rahmen von Werkverträgen und anderen Rechtsbeziehungen (zB Rechtsberatung durch einen an der Kapitalgesellschaft beteiligten Rechtsanwalt) sollen von der Bestimmung des §22 Abs1 Z2 EStG 1972 hingegen nicht erfaßt werden. Bei ehemals tätigen, nunmehr im Ruhestand befindlichen Gesellschaftern soll auf das Überwiegen der wesentlichen Beteiligung im Zeitraum von zehn Jahren vor ihrem Ausscheiden aus dem Aktivdienst oder in ihrem kürzeren Tätigkeitszeitraum abgestellt werden. Zur Vermeidung von Abgrenzungsschwierigkeiten soll durch die Neufassung des §25 Abs1 Z1 EStG 1972 in den Fällen gesellschaftsvertraglicher Sonderrechte eines nicht wesentlich beteiligten Gesellschafters erreicht werden, dass dieser aus seinen Tätigkeitsvergütungen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht, Die Erfassung überhöhter Tätigkeitsvergütungen als verdeckte Gewinnausschüttungen wird durch die Neufassung der §§22 und 25 hingegen nicht ausgeschlossen.'"

Die Gesetzesänderung sei also als Reaktion auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 9. Dezember 1980, VwSlg. 5535 F, ergangen, wonach ein ohne Sperrminorität bis 49 % beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer grundsätzlich als steuerlicher Dienstnehmer anzusehen gewesen wäre. Anders habe sich jedoch die Festlegung durch den Gesetzgeber gestaltet: Nach §47 Abs2 EStG 1988 sei ein bis 25 % beteiligter Geschäftsführer Dienstnehmer im Sinne des EStG 1988, wenn er in den betrieblichen Organismus des Unternehmens eingegliedert sei und kein Unternehmerrisiko zu tragen habe, und zwar - wie oben zitiert - zur Vermeidunq von Abgrenzungsschwierigkeiten; dies gelte auch dann, wenn er aufgrund gesellschaftsvertraglicher Sonderrechte (Sperrminorität) die Geschäftsführung nicht gegen seinen Willen und damit nicht nach den Weisungen anderer ausüben müsse. Vereinbarungen wie Sperrminoritäten seien sohin unbeachtlich.

"Die gleichen Merkmale treffen auch auf den mehr als 25 % beteiligten Geschäftsführer mit der Maßgabe zu, dass er im Hinblick auf die Höhe der Beteiligung Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit erzielt, gleichgültig, ob er z.B. aufgrund einer Sperrminorität oder infolge einer mehr als 49 %-igen Beteiligung nicht weisungsgebunden ist. Diese Regelung hat sich - hinsichtlich der 25 % - offensichtlich am §7 Z6 Gewerbesteuergesetz - GewStG 1953 orientiert. Nach dieser Bestimmung werden dem Gewinn aus Gewerbebetrieb hinzugerechnet:

'... Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art, die von einem im §1 Abs2 Z2 und Abs4 bezeichneten Unternehmen an wesentlich Beteiligte für eine Tätigkeit im Betrieb gewährt worden sind. Unter wesentlich Beteiligten sind natürliche Personen zu verstehen. Eine Person ist an einem Unternehmen wesentlich beteiligt, wenn sie zu mehr als einem Viertel beteiligt ist. Beteiligung durch Vermittlung eines Treuhänders oder einer Gesellschaft steht einer unmittelbaren Beteiligung gleich. Die Beteiligung muß in einem Zeitpunkt des Bemessungszeitraumes bestanden haben, der für die Ermittlung des Gewerbeertrages maßgebend ist.'

§7 Z6 GewStG 1953 ist - für Erhebungszeiträume bis einschließlich 1993 - anzuwenden, wenn der in den betrieblichen Organismus eingegliederte Geschäftsführer aufgrund eines Dienstvertrages, aber auch aufgrund eines Werkvertrages tätig geworden ist. Gegen die 25 % Grenze des §7 Z6 GewStG 1953 bestehen keine verfassungsrechtlichen Bedenken (z.B. VfSlg. 4753/1964, m. w.N.). Nach Auffassung der Bundesregierung treffen die in diesem Erkenntnis für die Verfassungsmäßigkeit angeführten Gründe auch für die durch §22 Z2 Teilstrich 2 und §47 Abs2 EStG 1988 geregelte Abgrenzung zwischen selbständiger und unselbständiger Tätigkeit zu."

Beteiligte oder nicht beteiligte Personen, die aufgrund eines Werkvertrages (wohl nur in Ausnahmefällen) die Geschäftsführertätigkeit ausübten, würden - so die Bundesregierung weiter - von §22 Z2, Teilstrich 2, und §47 Abs2 EStG 1988 nicht erfaßt; die daraus erzielten Einkünfte fielen nämlich unter §22 Z2, Teilstrich 1, EStG 1988. Gleiches gelte, wenn die Geschäftsführungstätigkeit eines beteiligten oder nicht beteiligten Geschäftsführers nicht als Dienstverhältnis oder als dienstnehmerähnliches Verhältnis zu werten sei. Dies sei immer dann der Fall, wenn der Geschäftsführer nicht in den betrieblichen Organismus der Körperschaft eingegliedert sei oder wenn er ein Unternehmerrisiko trage.

"Hätte der Gesetzgeber im Jahre 1981 das EStG 1972 nicht geändert, sodass das VwGH-Erkenntnis VwSlg. 5535/1980 entsprechend anzuwenden wäre, wäre die Anwendung des Gesetzes jedenfalls auch nicht problemfrei. Dies sei anhand eines Beispiels veranschaulicht:

Ein Geschäftsführer ist mit 49 % an der GmbH beteiligt. Eine Sperrminorität liegt nicht vor. Auch nach dem zit. VwGH-Erk wäre er nur dann steuerlicher Dienstnehmer, wenn er in den betrieblichen Organismus der GmbH eingegliedert ist und kein Unternehmerrisiko zu tragen hat.

Die (fiktiven) Konsequenzen aus dem VwGH-Erkenntnis, VwSlg. 5535/1980, einerseits und dem EStG 1988 andererseits - vorausgesetzt, es liegen die Merkmale eines Dienstverhältnisses oder dienstnehmerähnlichen Verhältnisses vor - stellen sich dar wie folgt:

-

Durchschnittsfall (keine Sperrminorität): Die Selbständigkeit des Geschäftsführers wird nicht bei einer Beteiligung von mehr als

49 % (VwGH), sondern generell bei mehr als 25 % angenommen (EStG);

-

Mehr als 25 % Beteiligung mit Sperrminorität:

Selbständigkeit

nach VwGH und EStG;

-

Bis 25 % Beteiligung ohne Sperrminorität:

Nichtselbständigkeit

nach VwGH und EStG;

-

Bis 25 % Beteiligung mit Sperrminorität: Selbständigkeit nach

VwGH, Nichtselbständigkeit nach EStG;

-

Keine Beteiligung: Nichtselbständigkeit nach VwGH und EStG, wenn

die Merkmale eines Dienstverhältnisses vorliegen.

Das Beteiligungsausmaß des Geschäftsführers kann sich bei sonst gleicher Tätigkeit ändern, z.B. kann aus einer nicht wesentlichen eine wesentliche werden und umgekehrt. Damit verbunden ist ein Wechsel der Einkunftsart (von der nichtselbständigen zur selbständigen Tätigkeit und umgekehrt). Dazu hält §22 Z2 EStG 1988 fest:

'Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind auch die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die für eine ehemalige Tätigkeit einer Person gewährt werden, die in einem Zeitraum von zehn Jahren vor Beendigung ihrer Tätigkeit durch mehr als die Hälfte des Zeitraumes ihrer Tätigkeit wesentlich beteiligt war.'"

Auch gegen diese Bestimmung habe der Verfassungsgerichtshof keine verfassungsrechtlichen Bedenken gehegt (Beschluß vom 11. Oktober 2000, B1513/00) und die Behandlung der bei ihm erhobenen Beschwerde wegen nicht hinreichender Aussicht auf Erfolg abgelehnt. In der diesem Beschluß zu Grunde liegenden Beschwerde sei es um die Frage gegangen, ob die Abfertigung an einen Gesellschafter-Geschäftsführer, der einige Jahre wesentlich und einige Jahre nicht wesentlich beteiligt war, gemäß §67 EStG 1988 begünstigt zu besteuern sei.

b. Zur behaupteten Unvollziehbarkeit des §22 Z2, Teilstrich 2, EStG 1988 führt die Bundesregierung sodann aus, daß hinsichtlich dieses Vorbringens des Verwaltungsgerichtshofes lediglich auf die im Antrag aufgelistete reichhaltige Rechtsprechung der Senate 14 und 15 des Verwaltungsgerichtshofes selbst hinzuweisen sei, "die eine Nicht-Vollziehbarkeit der Regelung keinesfalls erkennen lassen".

c. Abschließend weist die Bundesregierung noch auf andere Gesetze hin, die an die §§25 und 47 Abs2 EStG 1988 und damit mittelbar an §22 Z2, Teilstrich 2, EStG 1988 anknüpfen, ohne daß deren Verfassungswidrigkeit behauptet worden wäre.

4.3. Die Bundesregierung stellt sodann den Antrag, dem Gesetzesprüfungsantrag des Verwaltungsgerichtshofes nicht stattzugeben. Für den Fall der Aufhebung stellt die Bundesregierung den Antrag, der Verfassungsgerichtshof möge gemäß Art140 Abs5 B-VG für das Außerkrafttreten eine Frist von einem Jahr bestimmen, um legistische Vorkehrungen treffen zu können.

5. Die im Verfahren zur Zl. 2000/13/0048 vor dem Verwaltungsgerichtshof beschwerdeführende Gesellschaft hat ebenfalls eine Stellungnahme erstattet, in der sie der Äußerung der Bundesregierung entgegenhält, daß diese nicht darauf eingehe, daß es sich im vorliegenden Fall um eine sog. Ein-Mann-GmbH handle, bei der es geradezu "grotesk" sei, annehmen zu wollen, daß der einzige Gesellschafter und Geschäftsführer sein eigener Dienstnehmer sei. Überdies wird darauf hingewiesen, daß auch in der Judikatur des Verfassungsgerichtshofes der einzige Gesellschafter und Geschäftsführer einer Ein-Mann-GmbH wiederholt mit einem Einzelunternehmer verglichen worden sei.

II. Der Verfassungsgerichtshof hat über den Antrag erwogen:

1. Der Verfassungsgerichtshof hegt keinen Zweifel, daß die vom Verwaltungsgerichtshof in seinem Hauptantrag angefochtenen Bestimmungen im Anlaßbeschwerdefall präjudiziell sind: Da der Verwaltungsgerichtshof über die Beschwerde betreffend Kommunalsteuerpflicht der Bezüge eines an einer GmbH zu 100 % beteiligten Geschäftsführers abzusprechen hat, hat er offensichtlich nicht nur §2 und §5 KommStG 1993, sondern auch die in diesen Bestimmungen genannte Norm des §22 Z2 EStG 1988 anzuwenden.

Da auch die sonstigen Prozeßvoraussetzungen vorliegen, ist der Antrag zulässig.

2. Der Antrag ist jedoch nicht begründet.

2.1. Der Verfassungsgerichtshof pflichtet zunächst dem Verwaltungsgerichtshof darin bei, daß das von ihm angegriffene Regelungsgefüge des EStG 1988, das im wesentlichen auf das Abgabenänderungsgesetz 1981, BGBl. 620, zurückgeht, insbesondere vor dem Hintergrund des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 9. Dezember 1980, VwSlg. 5535 F, in sich unstimmig ist: Entgegen der in diesem Erkenntnis geäußerten Rechtsansicht werden kraft gesetzlicher Anordnung einerseits Personen, denen nach allgemeinen steuerlichen Vorschriften Dienstnehmereigenschaft in der Regel nicht zukommt, als Dienstnehmer eingestuft (§25 Abs1 Z1 litb bzw. §47 Abs2 letzter Satz EStG 1988, idF vor dem Budgetbegleitgesetz 2001, BGBl. I 142/2000, soweit diese Bestimmungen Beschäftigte mit einer Beteiligung bis zu 25 % betreffen, die aber kraft gesellschaftsvertraglicher Sonderregelung weisungsfrei gestellt sind) und andererseits die Bezüge von Personen, die nach allgemeinen steuerlichen Vorschriften in der Regel als Dienstnehmer einzuordnen wären, als Einkünfte aus (sonstiger) selbständiger Arbeit gewertet (§22 Z2, Teilstrich 2, EStG 1988, soweit er Beschäftigte betrifft, die zwar mit mehr als 25 %, aber weniger als 50 % beteiligt und nicht weisungsfrei gestellt sind).

Ob diese Unstimmigkeiten aus einkommensteuerlicher Sicht zur Verfassungswidrigkeit der Vorschriften führen, ist im vorliegenden Zusammenhang allerdings nicht zu prüfen. Auf die hier allein zu beurteilende Frage der Kommunalsteuerpflicht könnte eine solche (allfällige) Verfassungswidrigkeit nämlich nicht durchschlagen: Wenn §22 Z2, Teilstrich 2, EStG 1988 bestimmte Beschäftigte, die nach allgemeinen Kriterien (d.h. bei Wegdenken dieser Regelung) als Dienstnehmer zu behandeln wären, als Bezieher von Einkünften aus selbständiger Arbeit einstuft, so mag dies aus der Sicht der Einkommensteuer unsystematisch sein; es begegnet aber jedenfalls keinen verfassungsrechtlichen Bedenken, wenn der Gesetzgeber für den Bereich der Kommunalsteuer diese Einstufung wieder rückgängig macht. Was hingegen Beschäftigte mit einer Beteiligung von nicht mehr als 25 % betrifft (§25 Abs1 Z1 litb EStG 1988), so ist die im gegebenen Zusammenhang entscheidende Frage nicht, ob §25 EStG 1988 mit dieser Bestimmung den Dienstnehmerbegriff des Einkommensteuergesetzes in verfassungswidriger Weise erweitert, sondern ob es verfassungsrechtlichen Bedenken begegnet, wenn der Gesetzgeber die an solche Personen geleisteten Vergütungen der Kommunalsteuer auch dann unterwirft, wenn die Empfänger der Vergütung im Einzelfall auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmung weisungsfrei gestellt sind. Das ist aber nicht der Fall: Von Verfassungs wegen ist nichts dagegen einzuwenden, wenn der Gesetzgeber für Zwecke der Kommunalsteuer die Gruppe der nicht wesentlich beteiligten Beschäftigten einheitlich behandelt und dem Einwand, daß der Beschäftigte im Einzelfall auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderregelung nicht weisungsgebunden ist, für Zwecke dieser Steuer keine Beachtung schenkt.

2.2. Die dem Regelungsgefüge der §§22 Z2, Teilstrich 2, und 25 Abs1 Z1 litb EStG 1988 (behauptetermaßen) "anhaftenden Sachlichkeitsdefizite" bilden allerdings - wie der Verwaltungsgerichtshof selbst ausführt - ohnehin nicht den unmittelbaren Anlaß für seine Antragstellung. Die Bedenken des antragstellenden Gerichtshofes gehen vielmehr primär in die Richtung, daß die in §2 und in §5 KommStG 1993 genannte Norm des §22 Z2 (Teilstrich 2) EStG 1988, soweit sie sich auf Personen bezieht, die an Kapitalgesellschaften beteiligt sind, unvollziehbar sei, weil es den dort vom

Gesetzgeber konstruierten Beschäftigungstypus nicht gebe und infolge des Verweises auf §47 Abs2 EStG 1988 rechtlich auch gar nicht geben könne. Gerügt wird damit ein Verstoß der Bestimmungen der §§2 und 5 KommStG 1993 gegen das Determinierungsgebot des Art18 B-VG.

Diesem Vorbringen vermag der Verfassungsgerichtshof nicht zu folgen.

2.2.1. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes fordert Art18 B-VG, daß bereits im Gesetz die wesentlichen Voraussetzungen und Inhalte des behördlichen Handelns umschrieben sind. Bei Ermittlung des Inhaltes einer gesetzlichen Regelung sind freilich - soweit nötig - alle der Auslegung zur Verfügung stehenden Möglichkeiten auszuschöpfen. Erst wenn nach Heranziehung sämtlicher Interpretationsmethoden noch nicht beurteilt werden kann, wozu das Gesetz die Verwaltungsbehörde ermächtigt, verletzt die Regelung die in Art18 B-VG enthaltenen rechtsstaatlichen Erfordernisse (vgl. z.B. VfSlg. 8395/1978, 10.158/1984, 11.499/1987, 13.785/1994). Ob eine solche Bestimmbarkeit des Inhaltes einer gesetzlichen Regelung gegeben ist, zeigt sich dabei nicht zuletzt an der jeweils einschlägigen Rechtsprechung der Höchstgerichte (VfSlg. 8395/1978, ähnlich 13.785/1994). Im übrigen hat der Verfassungsgerichtshof auch dargetan, daß die Verwendung von Typusbegriffen für sich allein unter dem Gesichtspunkt des Art18 B-VG nicht zu beanstanden ist (VfSlg. 14.802/1997). Im zuletzt zitierten Erkenntnis hat der Verfassungsgerichtshof zwar den Begriff der "dienstnehmerähnlichen Beschäftigung" in §4 Abs5 ASVG im Hinblick auf Art18 B-VG als verfassungswidrig qualifiziert, hingegen zu der Regelung des §109a EStG 1988, mit der freie Dienstnehmer und sonst dienstnehmerähnlich Beschäftigte unter bestimmten Voraussetzungen einer Abzugsteuer unterworfen werden sollten, folgendes ausgeführt (S 424 f.):

"Unter dem Gesichtspunkt des Legalitätsprinzips hat der Verfassungsgerichtshof jedoch keine Bedenken, daß die Regelung des §109a Abs3 EStG 1988 derart unbestimmt wäre, daß die Finanzverwaltung nicht in der Lage ist, die in diesen Bestimmungen genannten Gruppen von Personen zu bestimmen bzw. einzelne Steuerpflichtige diesen Gruppen zuzuordnen: Der Gerichtshof hat in seiner bisherigen Judikatur unter dem Gesichtspunkt des Legalitätsprinzips auch keine Bedenken gegen §47 Abs2 EStG 1988 geäußert, jener Bestimmung, die von der Finanzverwaltung schon bisher eine Zuordnung zum einkommensteuerrechtlichen Dienstnehmerbegriff erfordert hat, die nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ebenfalls am Typusbegriff des Dienstnehmers orientiert nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu treffen war."

Die Unvollziehbarkeit des §109a EStG 1988 nahm der Verfassungsgerichtshof in dieser Entscheidung (lediglich) wegen der unklaren Ausnahmevorschrift des Abs4 an.

2.2.2. Der Verfassungsgerichtshof geht bei der Beurteilung des Antragsvorbringens zunächst davon aus, daß der Norm des §22 Z2, Teilstrich 2, EStG 1988 jener Inhalt beizumessen ist, den das antragstellende Gericht selbst dieser Norm in seiner Entscheidung vom 18. September 1996, VwSlg. 7118 F, und nachfolgend in ständiger Rechtsprechung beigelegt hat. Danach ist - wie bereits ausgeführt - der Formulierung "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" das Verständnis beizulegen, daß es zwar auf die Weisungsgebundenheit nicht ankommt, wenn diese wegen der Beteiligung an der Kapitalgesellschaft im Einzelfall fehlen sollte, daß aber im übrigen - das heißt, wenn man die allenfalls fehlende Weisungsgebundenheit hinzudenkt - nach dem Gesamtbild der Verhältnisse ein Dienstverhältnis vorliegt (vgl. in diesem Sinne schon Zorn, Besteuerung der Geschäftsführung, Wien 1992, 21 ff.).

2.2.3. Sollte es nun in der Tat zutreffen, daß - wie der Verwaltungsgerichtshof formuliert - der Gesetzgeber in §22 Z2, Teilstrich 2, EStG 1988 auf einen Beschäftigungstyp verwiesen hat, den es nicht gibt und der aufgrund der Rechtslage auch gar nicht existieren kann, und daß daher die Verwirklichung dieses Tatbestandes denkunmöglich ist, so gingen die Legalitätsbedenken von vornherein ins Leere, weil dann die Normen, die diesen Typus beschreiben, schlicht keinen Geltungsbereich hätten und damit de facto unanwendbar wären. Auch die bekämpften Verweise in den Normen der §§2 und 5 KommStG 1993 gingen dann ins Leere; eine Kommunalsteuerpflicht könnte auf diese Verweise nicht gestützt werden, weil es den verwiesenen Tatbestand in der Realität nicht gibt. Die Inhaltslosigkeit einer Norm führt aber nicht zu ihrer Verfassungswidrigkeit unter dem Aspekt des Art18 B-VG; sie wäre vielmehr vom Verwaltungsgerichtshof selbst wahrzunehmen.

Der Verfassungsgerichtshof versteht das Antragsvorbringen daher so, daß der Verwaltungsgerichtshof vor dem Hintergrund der einkommensteuerlichen Rechtslage Bedenken hinsichtlich der hinreichend bestimmten Umschreibung des fraglichen Beschäftigungstypus hat. Begründet wird dies im wesentlichen damit, daß der Begriff des steuerlichen Dienstverhältnisses, wie er in §47 Abs2 EStG 1988 seinen Niederschlag gefunden hat, letztlich

ausschließlich durch das Element der Weisungsgebundenheit bestimmt werde, weil die in §47 Abs2 EStG 1988 vorgesehenen Tatbildelemente nur zwei unterschiedliche Aspekte des Grundtatbestandes der Unterworfenheit unter fremden Willen beschrieben, und demgemäß bei fehlender Weisungsgebundenheit nicht "sonst alle Elemente eines Dienstverhältnisses" vorliegen könnten. Der Verwaltungsgerichtshof leitet - wie dargelegt - diese Auffassung aus seinem Erkenntnis vom 9. Dezember 1980, VwSlg. 5535 F, ab.

2.2.4. Der Verfassungsgerichtshof vermag jedoch diese, dem Antrag des Verwaltungsgerichtshofes maßgeblich zugrundeliegende Rechtsauffassung, der Begriff des Dienstverhältnisses sei im EStG 1988 ausschließlich durch die Unterworfenheit unter fremden Willen, die Weisungsgebundenheit, bestimmt, nicht zu teilen.

2.2.4.1. Der antragstellende Gerichtshof selbst hat in ständiger Rechtsprechung aller mit dieser Frage befaßten Senate, und zwar auch in den beiden Jahrzehnten seit seiner Entscheidung VwSlg. 5535 F/1980, einen anderen Standpunkt eingenommen und den Begriff der unselbständigen Tätigkeit bzw. des Dienstverhältnisses als offenen, durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichneten Begriff verstanden.

So heißt es im Erkenntnis vom 22. Februar 1996, Zl. 94/15/0123 (ÖStZB 1996, 555 (556)):

"Nach Lehre und Rechtsprechung sind für die Abgrenzung zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit wesentliche Merkmale das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses, einer Weisungsgebundenheit, die die Entschlußfreiheit über die ausdrücklich übernommenen Vertragspflichten hinaus beschränkt, und der organisatorischen Eingliederung in den Betrieb des Arbeitgebers. Unter diesen Gesichtspunkten ist das Gesamtbild einer Tätigkeit darauf zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen."

Das Erkenntnis verweist in diesem Zusammenhang auf die dg. Entscheidungen vom 16. Februar 1994, Zl. 90/13/0251 (ÖStZB 1994, 496), und 25. Jänner 1995, Zl. 93/15/0038 (ÖStZB 1995, 516). Daß zur Lösung der Abgrenzungsfrage auf das Unternehmerwagnis, die Weisungsgebundenheit und die organisatorische Eingliederung abzustellen ist, betonen (u.a.) auch die Erkenntnisse vom 4. März 1986, Zl. 84/14/0063 (ÖStZB 1986, 425), 5. Oktober 1994, Zl.92/15/0230 (ÖStZB 1995, 353), 25. Jänner 1995, Zl. 93/15/0038 (ÖStZB 1995, 516) sowie vom 31. Juli 1996, Zl.95/13/0220 (ÖStZB 1997, 234).

Im Erkenntnis vom 17. Mai 1989, Zl. 85/13/0110 (ÖStZB 1989, 455 (456)) heißt es zur Interpretation des §47 Abs3 EStG 1972 (= §47 Abs2 EStG 19

**Quelle:** Verfassungsgerichtshof VfGH, http://www.vfgh.gv.at

© 2025 JUSLINE
JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.
www.jusline.at