jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2004/1/21 2003/13/0134

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 21.01.2004

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. Bernard und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Seidl LL.M., über die Beschwerde der V & M GmbH in W, vertreten durch Dr. Alois Eichinger, Rechtsanwalt in 1010 Wien, Graben 27-28, gegen den Bescheid der Abgabenberufungskommission der Stadt Wien vom 26. September 2003, Zl. ABK - 20/03, betreffend Kommunalsteuer für 1996 bis 1999 sowie Säumniszuschlag, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung

Im Beschwerdefall ist die Vorschreibung von Kommunalsteuer (samt Säumniszuschlag) für den Zeitraum der Jahre 1996 bis 1999 strittig. Die Vorschreibung betraf - wie der Beschwerde und dem in Ablichtung beiliegenden angefochtenen Bescheid zu entnehmen ist - die an die wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer Laszlo V. und Arif M. bezahlten Vergütungen.

Begründend wird im angefochtenen Bescheid ausgeführt, nach § 2 KommStG 1993 seien Dienstnehmer Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988. Einkünfte gemäß § 22 Z 2 leg.cit. lägen nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes insbesondere dann vor, wenn der wesentlich beteiligte Geschäftsführer in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft eingegliedert ist und kein Unternehmerwagnis trägt.

Die Beschwerdeführerin habe die Dienstnehmereigenschaft ihrer Gesellschafter-Geschäftsführer bestritten und dazu vorgebracht, dass die Bezüge laut Geschäftsführervertrag gewinnabhängig seien und die Gesellschafter daher bei Ausübung ihrer Geschäftsführerfunktion ein Unternehmerrisiko zu tragen hätten. Die Geschäftsführer erhielten 95 % vom "Bilanzgewinn vor Geschäftsführerbezüge" falls diese Größe bis zu 1 Mio. S betrage. Betrage der "Bilanzgewinn vor Geschäftsführerbezüge" zwischen 1,000.001 S und 1,5 Mio. S, reduziere sich der Prozentsatz auf 90 %, zwischen

1,500.001 S und 2 Mio. S auf 85 %. Weiters bestimme der Vertrag für den Fall, dass der zustehende Prozentsatz nicht ausbezahlt werde, dass der verbleibende Rest "in die Folgejahre auf einem außerbilanziell zu führenden Verrechnungskonto vorgetragen" werden könne.

Nach den behördlichen Feststellungen hätten die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer Laszlo V. und Arif M. tatsächlich jedoch kein Unternehmerrisiko getragen. Laszlo V. habe 1996 318.000 S, 1997 364.388,90 S, 1998 343.984,68 S und 1999 300.000 S, Arif M. 1996 272.000 S, 1997 365.569,23 S, 1998 327.203,44 S und 1999 307.104,37 S als Geschäftsführerbezug erhalten. Die ausbezahlten Bezüge hätten in keinem Jahr des Streitzeitraumes mit den vereinbarten Prozentsätzen übereingestimmt. Auch ließen die Schwankungen keinen Bezug zu den Jahresgewinnen der Beschwerdeführerin erkennen. So habe sich der "Bilanzgewinn vor Geschäftsführerbezügen" vom Jahr 1996 auf das Jahr 1997 zwar um 44% (von 790.695 S auf 1,138.691 S), der Bezug von Arif M. aber lediglich um 34 % und jener von Laszlo V. nur um 14 % gesteigert. Dass die Höhe der Geschäftsführerbezüge vom Erfolg des Unternehmens unabhängig gewesen seien, werde besonders deutlich, wenn man die Unternehmensentwicklung der Jahre 1998 und 1999 mit der Entwicklung der Geschäftsführerbezüge in diesem Zeitraum vergleiche. Der "Bilanzgewinn vor Geschäftsführerbezügen" sei in diesen Jahren um rund 82 % von 756.282 S auf 136.294 S gefallen, während der Bezug von Arif M. lediglich um 7 % (von 327.203,44 S auf 307.104,37 S) und jener von Laszlo V. um 13 % (von 343.984,68 S auf 300.000 S) reduziert worden seien. Das Vorbringen der Beschwerdeführerin, die vereinbarten Prozentsätze seien zwar nicht ausbezahlt und nicht bilanziell erfasst, wohl aber "außerbilanziell dokumentiert" worden, sei nicht geeignet, ein Unternehmerrisiko der Geschäftsführer aufzuzeigen. Zum einen sei es nämlich unglaubwürdig, dass Ansprüche der Geschäftsführer bewusst nicht in der Bilanz erfasst werden, weil solcherart der jeweilige Periodenerfolg nicht zutreffend ermittelt werden könne. Zum anderen würde die Akzeptanz einer derartigen Vorgangsweise "der Steuermanipulation Tür und Tor" öffnen. Die belangte Behörde gehe daher von den tatsächlich ausgezahlten und in der Bilanz berücksichtigten Geschäftsführerbezügen aus und komme solcherart zur Feststellung, dass ein einnahmenseitiges Unternehmerwagnis der Geschäftsführer nicht vorliege. Ein ausgabenseitiges Unternehmerwagnis komme gegenständlich nicht zum Tragen, weil die Beschwerdeführerin nicht vorgebracht habe, dass es sich bei den von den Geschäftsführern zu tragenden Kosten um ins Gewicht fallende Beträge gehandelt habe, welche auf Grund ihrer Schwankungen ein "Wagnis" beinhalten würden.

Die organisatorische Eingliederung ergebe sich aus dem erhobenen näher beschriebenen Aufgabenbereich der Geschäftsführer, welcher teilweise eine wöchentliche Arbeitszeit von bis zu 70 Stunden erforderlich mache.

Die Beschäftigung der Geschäftsführer der beschwerdeführenden Gesellschaft weise somit ungeachtet ihrer gleichzeitigen Eigenschaft als wesentlich beteiligte Gesellschafter mit Ausnahme der Weisungsgebundenheit sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 auf. Die Gesellschafter erzielten aus ihrer Geschäftsführertätigkeit demnach Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988, weshalb sie im Sinne der Bestimmung des § 2 KommStG 1993 Dienstnehmer seien. Dies habe die Pflicht der beschwerdeführenden Gesellschaft ausgelöst, von den Bezügen der Geschäftsführer Kommunalsteuer abzuführen.

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 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 zuletzt genannten Personen sind nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 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.

Zur Auslegung der in der Vorschrift des § 2 KommStG 1993 angeführten Bestimmung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nach den vom Verwaltungsgerichtshof erfolglos gestellten Anfechtungsanträgen an den Verfassungsgerichtshof sei zur Vermeidung von Wiederholungen auf die hg. Erkenntnisse vom 23. April 2001, 2001/14/0054, und 2001/14/0052, vom 10. Mai 2001, 2001/15/0061, und vom 18. Juli 2001, 2001/13/0063, verwiesen.

Wie den Gründen der genannten Erkenntnisse entnommen werden kann (§ 43 Abs. 2 Satz 2 VwGG), werden Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer GesmbH dann erzielt, wenn - bezogen auf die tatsächlich vorzufindenden Verhältnisse - feststeht,

-

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

-

dass ihn unter Bedachtnahme auf die Einnahmen- bzw. Ausgabenschwankungen kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis trifft, und

-

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

Im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1. März 2001, G 109/00, wird unter Anführung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Anzeichen für ein Dienstverhältnis seien, im Fall der - auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführenden - Weisungsungebundenheit ihre Unterscheidungskraft verlieren und daher für die Lösung der Frage, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses im Vordergrund stehen, nicht brauchbar sind. Zu solchen Merkmalen gehören vor allem eine feste Arbeitszeit, ein fester Arbeitsort, die arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, die Anwendbarkeit typischer arbeitsrechtlicher Vorschriften, wie Arbeits- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz.

Vor dem Hintergrund dieser zu § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 ergangenen Rechtsprechung sowohl des Verfassungs- als auch des Verwaltungsgerichtshofes kann der Verwaltungsgerichtshof nicht finden, dass die belangte Behörde im Beschwerdefall die Betätigung der Geschäftsführer zu Unrecht als solche im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 qualifiziert und daraus die Rechtsfolgen hinsichtlich der Vorschreibung von Kommunalsteuer gezogen hat.

Die für die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Beschwerdeführerin notwendige kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben im Bereich der Geschäftsführung ist im Beschwerdefall unbestritten. Dass es sich bei diesem für die Einkünftequalifikation wesentlichen Kriterium nicht - wie die Beschwerdeführerin meint - um eine "sinn- und zwecklose Anordnung" handelt, hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 16. September 2003, 2003/14/0057, ausgeführt.

Unternehmerwagnis liegt vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Steuerpflichtigen weitgehend von seinen unternehmerischen Fähigkeiten und von 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. Im Vordergrund dieses Merkmales steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich - in seiner Stellung als Geschäftsführer - das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft. In die Überlegungen einzubeziehen sind auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen nicht überwälzbarer Ausgaben ergeben.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung erkennt, haben die Schwierigkeiten der Feststellung des tatsächlichen Sachverhaltes, die sich bei Leistungsverhältnissen zwischen einer Gesellschaft und ihrem wesentlich beteiligten Geschäftsführer insbesondere aus dem dabei häufig vorzufindenden Umstand des Selbstkontrahierens ergeben, zur Folge, dass bei der Sachverhaltsfeststellung, um dem Objektivierungserfordernis hinreichend Rechnung zu tragen, der nach außen in Erscheinung tretenden tatsächlichen Abwicklung der Leistungsbeziehung die wesentliche Bedeutung beizumessen ist (siehe das bereits zitierte Erkenntnis vom 23. April 2001, 2001/14/0054, mwN).

Bei der Beurteilung der tatsächlichen Abwicklung der Leistungsbeziehung durfte die belangte Behörde berücksichtigen, dass bei der jährlichen Bilanzerstellung durch die Beschwerdeführerin Geschäftsführerbezüge ausgewiesen wurden, die (anders als dies der Vereinbarung entsprochen hätte) in keinen Zusammenhang mit dem Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der Gesellschaft zu bringen waren. Auch in der Beschwerde wird ein derartiger Zusammenhang nicht aufgezeigt. Der Hinweis auf die Vergleichbarkeit des gegebenen Sachverhaltes mit (steuerlich

anerkannten) Besserungsvereinbarungen geht schon deshalb fehl, weil dabei die notwendige Trennung von der Gesellschaftersphäre, welcher die Verrechnungskonten der Gesellschafter zuzurechnen sind, außer Acht gelassen wird.

Anders als die Beschwerdeführerin meint, steht das so genannte Trennungsprinzip, das steuerlich wirksame Leistungsbeziehungen zwischen dem Gesellschafter (auch dem Alleingesellschafter) und der Kapitalgesellschaft ermöglicht, der Vereinbarung einer fremdüblichen - ein Unternehmerwagnis für den Geschäftsführer beinhaltenden - Entlohnung nicht entgegen. Es trifft daher nicht zu, dass das Trennungsprinzip eine von der wirtschaftlichen Situation der GmbH (welche oftmals Ergebnis einer mehr oder weniger erfolgreichen Geschäftsführertätigkeit sein wird) unabhängige Geschäftsführervergütung voraussetzt.

Ob die Vereinbarung einer von den Parametern der Gesellschaft abhängigen Vergütung für den Geschäftsführer ein Unternehmerwagnis begründet, ist von der Abgabenbehörde an Hand der tatsächlichen Verhältnisse im jeweiligen Einzelfall zu beurteilen. Solche auf der Sachverhaltsebene zu treffenden Feststellungen unterliegen der Schlüssigkeitsprüfung durch den Verwaltungsgerichtshof. Die in der Beschwerde losgelöst von den Sachverhaltsfeststellungen der belangten Behörde angestellten Überlegungen zum gegenwärtigen "Meinungsstand", der viele Fragen offen lasse, sind daher nicht geeignet, eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen.

Zu den im Mittelpunkt des Beschwerdevorbringens stehenden theoretischen Ausführungen und Fragestellungen, die darauf hinauslaufen, dass bei der von der belangten Behörde unter Hinweis auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gewählten Auslegung des § 22 Z 2 EStG 1988 die Bestimmung "defacto inhaltsleer" werde und die Vergütungen jedes wesentlich beteiligten Geschäftsführers kommunalsteuerpflichtig seien, ist neuerlich auf die schon eingangs angeführte Rechtsprechung zu verweisen. Dass bei Vorliegen eines auf die Tätigkeit als Geschäftsführer bezogenen Unternehmerwagnisses (jedenfalls) Einkünfte aus Kapitalvermögen und nicht solche aus selbständiger Tätigkeit vorlägen, ist im Übrigen eine vom Verwaltungsgerichtshof nicht geteilte Ansicht der Beschwerdeführerin, welche wiederum die notwendige Trennung von der Gesellschaftersphäre außer Acht lässt. Der Verwaltungsgerichtshof sieht sich daher auch durch das Beschwerdevorbringen nicht veranlasst, von seiner bisherigen Rechtsprechung abzugehen.

Vor dem Hintergrund der dargestellten Rechtslage bestehen die von der Beschwerdeführerin gesehenen Feststellungsmängel etwa zur näheren Ausgestaltung der Vertretungsbefugnis oder der Bereitschaft der Geschäftsführer, wechselweise auf das Konkurrenzverbot des anderen Geschäftsführers zu verzichten, nicht.

Da somit der Inhalt der Beschwerde bereits erkennen lässt, dass die von der beschwerdeführenden Gesellschaft behauptete Rechtsverletzung nicht vorliegt, war die Beschwerde ohne weiteres Verfahren in nichtöffentlicher Sitzung gemäß § 35 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 21. Jänner 2004

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2004:2003130134.X00

Im RIS seit

17.02.2004

Zuletzt aktualisiert am

28.07.2014

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at