

# TE Vwgh Erkenntnis 2003/10/30 2003/15/0089

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 30.10.2003

## Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

EStG 1988 §22 Z2;

KommStG 1993 §2;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Vizepräsident Dr. W. Pesendorfer und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Reinisch, über die Beschwerde der I GmbH in T, vertreten durch Ferner Hornung & Partner, Rechtsanwälte GmbH in 5020 Salzburg, Hellbrunner Straße 11, gegen den Bescheid der Salzburger Landesregierung vom 7. August 2003, Zl. 21101-27154/2-2003, betreffend Kommunalsteuer (mitbeteiligte Partei: Gemeinde T), zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

## Begründung

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde einer von der Beschwerdeführerin gegen die im Instanzenzug erfolgte Kommunalsteuervorschreibung der mitbeteiligten Partei erhobenen Vorstellung keine Folge. Die Kommunalsteuervorschreibung betraf die Geschäftsführerbezüge der Jahre 1997 bis 2000 des Alleingesellschafters der Beschwerdeführerin. Die belangte Behörde vertrat im angefochtenen Bescheid im Wesentlichen den Standpunkt, die nach der Judikatur geforderten Voraussetzungen für das Vorliegen von auch die Kommunalsteuerpflicht auslösenden 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. Es bedeute kein Unternehmerrisiko, wenn der Geschäftsführerbezug in Form einer Jahresvergütung zustehe. Die vereinbarte Erhöhung oder Kürzung der Bezüge je nach dem Gewinn oder Verlust der Gesellschaft sei bei Führungskräften eine nicht unübliche Leistungskomponente. Die Geschäftsführerbezüge seien in den Jahren 1997 bis 2000 regelmäßig angefallen und hätten im Jahr 1997 67.077,03 EUR, im Jahr 1998 54.998,80 EUR, im Jahr 1999 80.303,48 EUR und im Jahr 2000 29.415,49 EUR betragen.

In der Beschwerde wird vorgebracht, nach einer mit dem Alleingesellschafter und Geschäftsführer am 15. Jänner 1997 abgeschlossenen Vereinbarung, sei diesem für das Jahr 1997 ein Geschäftsführerbezug in Höhe von 70 % des Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit (entsprechend "Ziffer 17 des § 231 Abs. 2 HGB") zugestanden worden,

wobei es ihm freigestellt gewesen sei, vorweg Entnahmen auf den Geschäftsführerbezug unter Rücksichtnahme auf die wirtschaftliche Lage und die Finanzsituation der Beschwerdeführerin zu tätigen. Allfällige Entnahmen seien mit der Gutschrift des Geschäftsführerbezuges zu verrechnen; bei den Anspruch auf Geschäftsführerbezug übersteigenden Vorwegentnahmen sei der zu viel behobene Betrag an die Beschwerdeführerin zurückzuführen. Die gegenständliche Vereinbarung sei auch auf die Bezüge seit 1998 angewandt worden. Die Tätigkeit des Geschäftsführers erstreckte sich auf sämtliche im Gesellschaftszweck normierten Aufgaben, wobei sein Hauptaugenmerk der Planung, der Bauleitung und der Bauüberwachung von zu errichtenden Gebäuden sowie der Übernahme und Abwicklung von Generalunternehmeraufträgen gelte. Der Geschäftsführer habe keine feste Arbeitszeit einzuhalten, verfüge über keinen Urlaubsanspruch und erhalte von der Beschwerdeführerin kein Entgelt im Krankheitsfall. Er verfüge über weitere von ihm benützte Büroräumlichkeiten in seinem Privathaus, wobei sich dieses Arbeitszimmer in der Privatsphäre befinde und steuerlich von ihm nicht geltend gemacht werden könne. Die GSVG-Versicherungsprämien trage der Geschäftsführer selbst. Der Geschäftsführer erhalte kein Fixum, sondern beziehe eine erfolgsabhängige Vergütung. Die Vergütung berechne sich nach einem Prozentsatz des Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit und sei daher von den Umsätzen abzüglich der Kosten abhängig. Auszahlungen würden nur aus einem positiven Verrechnungskonto bestritten, wobei Kostenanteile des Geschäftsführers (für die Privatnutzung des Kfz) an die Beschwerdeführerin im Verrechnungsweg erstattet würden. Der Gesellschafter-Geschäftsführer trage ein Verlustrisiko insbesondere dadurch, dass "er zweifelsohne an die Gesellschaft überwälzbare Kosten (Bürokosten, gewerbliche Sozialversicherung) selbst trägt und im Falle des Ausbleibens von erfolgsabhängigen Vergütungen (bei Verlusten der Gesellschaft) diese Kosten wiederum zu Verlusten beim Geschäftsführer führen". Durch dieses Unternehmerwagnis liege eine eindeutige Unterscheidung zu einem Dienstverhältnis vor, weil Dienstnehmer dafür entlohnt würden, dass diese dem Arbeitgeber ihre Arbeitskraft zur Verfügung stellten und nicht an den geschäftlichen Verlusten des Arbeitgebers teilhätten.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Zur Auslegung der in der Vorschrift des § 2 KommStG 1993 angeführten Bestimmung des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nach der Erfolglosigkeit der vom Verwaltungsgerichtshof gestellten Anfechtungsanträge durch 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, vom 26. Juni 2001, 2001/14/0103, und vom 18. Juli 2001, 2001/13/0072 und 2001/13/0063, verwiesen. Wie den Gründen der genannten Erkenntnisse entnommen werden kann (§ 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG), werden Einkünfte nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer GmbH 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 Betriebes der 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.

Die für die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Beschwerdeführerin notwendige kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung wird auch in der Beschwerde nicht bestritten. Hinweise in der Beschwerde auf eine Vertretungsmöglichkeit außerhalb der eigentlichen Geschäftsführertätigkeit für "Arbeitsleistungen wie Planungen, Bauleitungen, Bauüberwachungen etc." vermögen eine fehlende Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Beschwerdeführerin als Geschäftsführer nicht aufzuzeigen. Soweit die Beschwerde fehlende Arbeitszeitregelungen, fehlende Urlaubsbestimmungen, keine Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder eine freie Arbeitsplatzwahl anspricht, genügt es auf die eingangs zitierte Rechtsprechung zu verweisen, wonach diese Merkmale zu jenen zählen, die für die Beurteilung des Vorliegens von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nichts beitragen (vgl. beispielsweise auch das Erkenntnis vom 18. September 2003, 2001/15/0151).

Unternehmerwagnis liegt 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. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 5. Juni 2003, 2003/15/0040).

Der Verwaltungsgerichtshof hat bereits wiederholt ausgesprochen, dass Schwankungen der Bezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführers entsprechend der Ertragslage der Gesellschaft noch keinen Rückschluss auf eine tatsächliche Erfolgsabhängigkeit der Entlohnung des Geschäftsführers - in seiner Stellung als Geschäftsführer - zulassen (vgl. z.B. die Erkenntnisse vom 27. Februar 2002, 2001/13/0103, und vom 18. Dezember 2002, 2001/13/0202, mwN). Dass im Beschwerdefall der Geschäftsführerbezug an die Höhe von 70 % des von der Beschwerdeführerin erzielten Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit nach § 231 Abs. 2 HGB (somit von den Umsätzen abzüglich der Kosten der Gesellschaft) gebunden war, bedeutet sohin noch nicht, dass auf der grundsätzlich von der Sphäre der Gesellschaft getrennt zu sehenden Ebene des Geschäftsführers ein Unternehmerwagnis gegeben war. Die Gestaltung der Geschäftsführervergütung ist auch nicht vergleichbar mit derjenigen, die dem auch in der Beschwerde angesprochenen Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. Jänner 2003, 2002/13/0186, zu Grunde lag, insbesondere deshalb, zumal sich in dem bezogenen Erkenntnis (in dem es auch tatsächlich in einem Jahr zum Ausfall des Geschäftsführerbezuges kam) der Geschäftsführerbezug gleichsam als der Gewinn (allenfalls Verlust) aus der Summe der vom Geschäftsführer realisierten Projekte darstellte. Das Tragen von ins Gewicht fallenden Ausgaben aus der Geschäftsführertätigkeit wird in der Beschwerde, in der ohnedies u. a. auch ausgeführt wird, die im Interesse der Gesellschaft getätigten Kosten und Ausgaben würden (soweit sie nicht das weitere Arbeitszimmer in "der Privatsphäre" betreffen) dem Geschäftsführer von der Beschwerdeführerin ersetzt werden, nicht konkret dargestellt (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 16. September 2003, 2003/14/0057). Nach den in den Streitjahren - wie erwähnt maßgebenden - tatsächlichen Verhältnissen ist eine Teilhabe an "geschäftlichen Verlusten" des Arbeitgebers auch nicht erkennbar. In der Tragung der auf den Geschäftsführerbezügen lastenden Sozialversicherungsbeiträge ist nach ständiger Judikatur kein relevantes Unternehmerrisiko zu sehen (vgl. z.B. das Erkenntnis vom 27. März 2002, 2001/13/0071). Für die Annahme einer laufenden Entlohnung reicht es aus, wenn die Geschäftsführervergütung dem Verrechnungskonto jährlich gutgeschrieben wird (vgl. für viele das schon angeführte Erkenntnis 2001/15/0151). Ob Auszahlungen an den Geschäftsführer nur aus einem positiven - der Gesellschaftersphäre zuzurechnenden - Verrechnungskonto bestritten werden, ist nicht von Relevanz (vgl. beispielsweise die Erkenntnisse vom 18. Juli 2001, 2001/13/0084, und vom 24. Juni 2003, 2003/14/0016).

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

Wien, am 30. Oktober 2003

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2003:2003150089.X00

**Im RIS seit**

03.02.2004

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

© 2024 JUSLINE

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

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)