

# TE Vwgh Erkenntnis 2003/6/24 2003/14/0016

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 24.06.2003

## Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;  
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

EStG 1988 §22 Z2;  
EStG 1988 §47 Abs2;  
KommStG 1993 §2;  
VwGG §28 Abs1 Z5;  
VwGG §35 Abs1;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höß und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde der T GmbH in I, vertreten durch Dr. Karl Ulrich Janovsky, Rechtsanwalt in 6020 Innsbruck, Fallmerayerstraße 12, gegen den Bescheid der Berufungskommission in Abgabensachen Innsbruck vom 12. Dezember 2002, I-6728/1999 und I-Rm-1030e/2002, betreffend Kommunalsteuer Jänner 1994 bis Dezember 1996, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

## Begründung

Der angefochtene Bescheid ist im fortgesetzten Verfahren ergangen, nachdem der Verwaltungsgerichtshof die Berufungsentscheidung der belangten Behörde vom 24. Februar 2000 mit Erkenntnis vom 26. Juli 2000, 2000/14/0061, wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufgehoben hat. Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid hat die belangte Behörde die Berufung der Beschwerdeführerin erneut abgewiesen. In der Begründung des nunmehr angefochtenen Bescheides wird nach Wiedergabe des Verfahrensganges und der allgemeinen Darstellung der Rechtslage ausgeführt, das zwischen der Beschwerdeführerin und dem Gesellschafter-Geschäftsführer T bestehende Arbeitsverhältnis sei in Anbetracht der Art der Tätigkeit (Planung, Organisation, Anstellung und Überwachung des Personals, Kundenbetreuung, Abwicklung von Bauvorhaben) als über mehrere Jahre hinweg auf Dauer angelegt anzusehen. Aus der auf Dauer angelegten entgeltlichen Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers T lasse sich dessen Eingliederung in den Betrieb der Beschwerdeführerin ableiten.

Unternehmerwagnis liege vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Steuerpflichtigen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, dem Fleiß, der persönlichen Geschicklichkeit sowie den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und

der Steuerpflichtige für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen müsse. Im Vordergrund dieses Merkmales stehe, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen treffe. In die Überlegungen einzubeziehen seien auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen bei nicht überwälzbaren Ausgabe ergäben.

Die Beschwerdeführerin erblicke ein relevantes Unternehmerrisiko ihres Gesellschafter-Geschäftsführers T darin, dass der Geschäftsführerbezug ab August 1995 vom Gewinn der Beschwerdeführerin abhängig sei. Die Unterlagen, welche die belangte Behörde im fortgesetzten Verfahren von der Beschwerdeführerin angefordert habe, führten zu folgenden Feststellungen: Der Gesellschafter-Geschäftsführer T habe in den Jahren 1995 und 1996 über das Konto "Gehälter Geschäftsführer" monatlich bzw. 12 Mal jährlich großteils gleich bleibende Beträge von jeweils S 110.000,- ausbezahlt erhalten. Dem von der Beschwerdeführerin vorgelegten "Berechnungsschema" betreffend das Jahr 1995 sei zu entnehmen, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer T für die Monate Jänner bis Juli einen monatlichen Fixbetrag von S 110.000,- erhalten habe. Das "Berechnungsschema Geschäftsführergehalt 1995" enthalte im Übrigen - wie in der Berufung der Beschwerdeführerin ausgeführt werde - neben einer Umsatztangente (gestaffelt nach dem Umsatz der Beschwerdeführerin) eine Abschlagskomponente für den Fall, dass ein von vorneherein vereinbartes Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der Beschwerdeführerin nicht erreicht werde. Die Entlohnung des Gesellschafter-Geschäftsführers T für das Jahr 1995 ergebe sich sodann aber aus einer Vereinbarung mit dem zweiten Geschäftsführer (Ing. St.). Für das Jahr 1995 sei somit ein Geschäftsführerbezug von S 1,320.000,- vereinbart worden, während das "Berechnungsschema" nur einen Geschäftsführerbezug von S 1,302.309,- ausweisen würde. Dividiere man den Bezug von S 1,320.000,- durch Zwölf, so ergebe sich ein monatliches Entgelt von S 110.000,-. Sihin sei ein umsatz- oder gewinnabhängiges Entlohnungssystem und ein daraus abgeleitetes Unternehmerrisiko nicht gegeben. Im fortgesetzten Verfahren habe die Beschwerdeführerin darauf verwiesen, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer T gegenüber den Akontozahlungen für das Jahr 1995 eine Rückzahlung von S 130.000,- habe leisten müssen. Aus diesem Umstand sei aber nach Ansicht der belangten Behörde kein Unternehmerrisiko abzuleiten; die Rückzahlung betreffe lediglich die Differenz zwischen der Summe der Akontozahlungen und dem vereinbarten Geschäftsführerbezug von S 1,320.000,-. Hinsichtlich des Jahres 1996 ergebe sich aus dem "Berechnungsschema Geschäftsführergehalt 1996" ein monatlicher Fixbezug von S 27.000,-

- . Zusätzlich sei eine Umsatztangente (verbunden mit einer Abschlagskomponente, wenn das vereinbarte Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit nicht erreicht werde) vereinbart gewesen. Im Hinblick auf den Fixbezug von S 320.000,- ergebe sich aus der erfolgsabhängigen Komponente kein relevantes Unternehmerrisiko. Die Entlohnung des Gesellschafter-Geschäftsführers T sei durch den vom Unternehmenserfolg unabhängigen Fixbezug gekennzeichnet. Daran könne die Möglichkeit des Geschäftsführers, bei Erzielung überdurchschnittlicher Unternehmensergebnisse an diesen zu partizipieren (wobei dieses Partizipieren durch eine Abschlagskomponente im Vorfeld geschmälert werde), nichts ändern. Im Ergebnis komme die vereinbarte Entlohnung wirtschaftlich einer Erfolgsprämie gleich, wie sie für leitende Angestellte, insbesondere für Geschäftsführer, nicht unüblich sei. Ein Unternehmerrisiko ergebe sich auch nicht aus stark schwankenden und ins Gewicht fallenden Ausgaben; die Beschwerdeführerin habe die vom Geschäftsführer getragenen Aufwendungen weder der Höhe nach genauer konkretisiert (etwa durch Vorlage entsprechender Belege und Rechnungen) noch deren Bedeutung im Verhältnis zu den Einnahmen dargetan. Im Übrigen habe der Gesellschafter-Geschäftsführer T seine Aufwendungen zu einem nicht unbeträchtlichen Teil im Namen und auf Rechnung der Beschwerdeführerin getätigt.

Im Ergebnis sei somit nach dem Gesamtbild der Verhältnisse (der Gesellschafter-Geschäftsführer T schulde seine persönliche Arbeitskraft, werde ohne Unternehmerrisiko tätig und sei in den geschäftlichen Organismus der Beschwerdeführerin eingegliedert) die Einbeziehung der Geschäftsführerbezüge in die Bemessungsgrundlage der Kommunalsteuer zu Recht erfolgt.

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

Gemäß § 2 KommStG sind Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinn des § 22 Z 2 EStG 1988 Dienstnehmer.

Gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung erkennt, ist dem im § 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. Dabei ist allerdings vom Vorliegen einer - auf Grund der gesellschaftsrechtlichen Verhältnisse fehlenden - Weisungsgebundenheit auszugehen und sodann zu beurteilen, ob die Merkmale der Unselbständigkeit oder jene der Selbständigkeit im Vordergrund stehen (vgl. das hg. Erkenntnis 2000/14/0061).

Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 werden vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer GmbH dann erzielt, 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 der Gesellschaft eingegliedert ist,

-

dass ihm 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 (vgl. das hg. Erkenntnis vom 18. Dezember 2002, 98/13/0204).

Das Unternehmerwagnis ist nach den tatsächlichen Verhältnissen zu beurteilen. Im Vordergrund dieses Merkmales steht, ob den Steuerpflichtigen in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmen- bzw. Ausgabenschwankungen trifft (vgl. nochmals das hg. Erkenntnis 98/13/0204).

In der Beschwerde wird vorgebracht, der Gesellschafter-Geschäftsführer T habe im Jahre 1995 Akontozahlungen von insgesamt S 1,450.000,- erhalten. Da das "erfolgsabhängig berechnete Geschäftsführergehalt" S 1,320.000,- betragen habe, sei es zu einer Rückzahlung von S 130.000,- gekommen. Für das Jahr 1996 habe der Geschäftsführer einen Bezug erhalten, der nur zu einem geringen Teil (19,4 %) ein Fixbezug gewesen sei, während der restliche Teil vom Bilanzgewinn abhängig gewesen sei. Der erfolgsabhängige Geschäftsführerbezug dieses Jahres habe S 1,670.000,- betragen. Der Geschäftsführerbezug des Jahres 1997 habe S 1,114.500,- betragen. Der Geschäftsführer beziehe kein fixes Geschäftsführergehalt, habe freie Arbeitszeit, erhalte laufende Akontierungen, aber kein 13. und 14. Gehalt und trage zweifelsfrei ein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko. Durch die Bindung des Jahresbezuges an das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit komme es typischerweise zu starken Schwankungen des Bezuges. Das daraus abgeleitete Wagnis des Geschäftsführers sei beträchtlich. Umsatz sowie Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit eines Unternehmens seien typischerweise im Wesentlichen bestimmt von der Tätigkeit eines geschäftsführenden Gesellschafters, dem Fleiß und der Arbeitskraft der Mitarbeiter, aber auch von der Entwicklung der Wirtschaft eines Landes, einer Region, einer Unternehmensbranche sowie zahlreichen weiteren Faktoren.

Der Feststellung der belangten Behörde, wonach das "Berechnungsschema Geschäftsführergehalt 1995" zu einem Geschäftsführerbezug von S 1,302.309,- geführt hätte, der Gesellschafter-Geschäftsführer T tatsächlich aber einen Geschäftsführerbezug von S 1,320.000,- (das sind 12 Mal S 110.000,-) erhalten habe, tritt die Beschwerde nicht entgegen. Sie bekämpft auch nicht konkret die Feststellung der belangten Behörde, dass für das Jahr 1995 der Geschäftsführerbezug mit S 1,320.000,- vereinbart worden sei. Die Entlohnung für das Jahr 1996 ist nach den Ausführungen des angefochtenen Bescheides gekennzeichnet durch monatliche Akontozahlungen von S 110.000,- und den Mindestfixbezug von S 324.000,-. Den Ausführungen im angefochtenen Bescheid, wonach die Beschwerdeführerin die Ausgaben des Gesellschafter-Geschäftsführers T weder genau konkretisiert noch ihr Verhältnis zu den Einnahmen aufgezeigt habe, tritt die Beschwerde, die auf die vom Geschäftsführer zu tragenden Aufwendungen oder gar das Risiko von Schwankungen solcher Aufwendungen nicht eingeht, ebenfalls nicht entgegen.

Bei dem von der belangten Behörde festgestellten Sachverhalt ist ihre Annahme, der Gesellschafter-Geschäftsführer T trage kein Risiko, wie es für Unternehmer typisch sei, nicht als rechtswidrig zu erkennen. Eine für einen Teil der Geschäftsführerentlohnung bestehende Vereinbarung über die Abhängigkeit vom Erfolg der Gesellschaft bewirkt für sich allein noch kein Unternehmerrisiko des Geschäftsführers. Dass eine solche Vereinbarung aber in den Streitjahren tatsächlich das Wagnis von ins Gewicht fallenden Schwankungen der Geschäftsführerbezüge bewirkt hätte, wird mit

dem allgemein gehaltenen Beschwerdevorbringen, die Anknüpfung an das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit führe "typischerweise" zu Schwankungen des Bezuges, nicht dargetan. Der Umstand, dass Akontozahlungen (hier S 1,450.000,--) höher sind als ein vereinbarter Betrag (hier S 1,320.000,--) und daher der Differenzbetrag (hier S 130.000,--) zurückgezahlt werden muss, ist kein spezifisches Merkmal des Unternehmerwagnisses.

Soweit in der Beschwerde auf ein Schreiben vom 3. Dezember 2002 an die "Gemeindeabgaben-Revision" verwiesen wird, in welchem die Auswirkungen eines möglichen Verlustes der Beschwerdeführerin auf den Geschäftsführerbezug dargestellt seien, ist darauf hinzuweisen, dass in einer Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof die Gründe, auf die sich die Behauptung der Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides stützt, selbst ausgeführt sein müssen und der Verweis auf andere Schriftsätze nicht ausreichend ist. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes muss nämlich im Hinblick auf § 35 Abs. 1 VwGG die Anführung der Gründe in der Beschwerde selbst (ohne Verweis auf andere Schriftsätze) den Verwaltungsgerichtshof in die Lage versetzen zu beurteilen, ob eine Abweisung der Beschwerde ohne Einleitung eines Vorverfahrens zu erfolgen hat (vgl. das hg. Erkenntnis vom 20. Februar 1997, 96/06/0246).

Auf die weiteren in der Beschwerde angesprochenen Umstände, wie die fehlende Bindung an betriebliche Ordnungsvorschriften (insbesondere hinsichtlich der Arbeitszeit) oder die Leistung von Sonderzahlungen (13. und 14. Bezug), stellt der im Beschwerdefall zur Anwendung kommende Steuertatbestand nicht ab (vgl. das hg. Erkenntnis vom 18. Dezember 2001, 2001/15/0125). Es erübrigt sich daher ein näheres Eingehen auf das diesbezügliche Beschwerdevorbringen.

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

Wien, am 24. Juni 2003

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2003:2003140016.X00

**Im RIS seit**

18.07.2003

**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)