

# TE Vwgh Erkenntnis 2002/5/22 2001/15/0193

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 22.05.2002

## Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

EStG 1988 §22 Z2;

KommStG 1993 §2;

KommStG 1993 §5 Abs1;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Vizepräsident Dr. W. Pesendorfer und die Hofräte Dr. Sulyok und Dr. Zorn als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. U. Zehetner, über die Beschwerde der Offset GmbH in W, vertreten durch Dr. Arnold Rechtsanwalts-Kommandit-Partnerschaft in 1010 Wien, Wipplingerstraße 10, gegen den Bescheid der Salzburger Landesregierung vom 17. September 2001, 21101-26418/4- 2001, betreffend Kommunalsteuer für den Zeitraum 1. Oktober 1996 bis 30. September 1999 (mitbeteiligte Partei: Gemeinde Wals-Siezenheim, Hauptstraße 137, 5072 Wals-Siezenheim), zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Land Salzburg Aufwendungen in der Höhe von EUR 332 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

GW, der Geschäftsführer der beschwerdeführenden GmbH, ist zu 90 % Gesellschafter jener Gesellschaft, die Alleingesellschafterin der Beschwerdeführerin ist.

Im Zuge einer den Zeitraum Oktober 1996 bis September 1999 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung setzte der Bürgermeister der mitbeteiligten Gemeinde mit Bescheid vom 12. Oktober 2000 gegenüber der Beschwerdeführerin Kommunalsteuer u.a. für die auf diesen Zeitraum entfallenden Bezüge des GW fest. Die Bezüge des GW betrugen im Wirtschaftsjahr 1996/1997 (Oktober 1996 bis September 1997) 1,800.000 S, im Wirtschaftsjahr 1997/1998 1,766.066 S und im Wirtschaftsjahr 1998/1999 1,374.695 S.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung wurde vorgebracht, GW sei auf Grund eines als Werkvertrags zu qualifizierenden Management- und Consultingvertrages für die Beschwerdeführerin tätig. Als Entlohnung erhalte er ein Drittel ihres Betriebserfolges, eine Entlohnung erfolge somit nur im Falle eines positiven Betriebserfolges.

Mit Bescheid der Gemeindevorstehung der mitbeteiligten Gemeinde vom 19. Jänner 2001 wurde die Berufung als

unbegründet abgewiesen. Gemäß § 2 KommStG seien Bezüge von Personen iSd § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG in die Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer einzubeziehen. Bezüge von wesentlich beteiligten Geschäftsführern unterlägen in der Regel der Kommunalsteuerpflicht. Gemäß § 22 Z 2 EStG müssten - außer der Weisungsgebundenheit - "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" erfüllt sein. Ohne Bedeutung seien in diesem Zusammenhang jene Kriterien, die im Zusammenhang mit der auf Grund der Beteiligung fehlenden Weisungsgebundenheit (freie Arbeitszeiteinteilung, etc) stehen. Auf Grund der Kontendurchsicht und des Inhaltes des Management- und Consultingvertrages sei als erwiesen anzunehmen, dass der Geschäftsführer für seine Tätigkeit wiederkehrende Vergütungen als Akonto-Zahlungen erhalten habe, die nach Feststellung des Jahresabschlusses endgültig abgerechnet worden seien.

Die Beschwerdeführerin erhob Vorstellung.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Vorstellung als unbegründet ab. Aus den Abrechnungen der letzten Jahresabschlüsse ergebe sich, dass der Geschäftsführer im Wirtschaftsjahr 1999/2000 einen Bezug von 1,129.103 S erhalten habe. Auf dem Verrechnungskonto seien monatliche Fixbeträge gebucht worden. Es sei insofern unbestritten, dass der Geschäftsführer monatliche Beträge für seine Tätigkeit erhalten habe.

Für die Feststellung des Unternehmerwagnisses eigne sich in erster Linie die nach außen in Erscheinung tretende Abwicklung des Geschäftsführungsverhältnisses. Im gegenständlichen Fall sei zudem zu berücksichtigen, dass das Vertragsverhältnis auf unbestimmte Zeit geschlossen worden sei. Der Geschäftsführer sei bereits über mehrere Jahre tätig; daraus ergebe sich die Eingliederung in den Betrieb der Beschwerdeführerin. Die Abgabenbehören seien daher zutreffend von der Kommunalsteuerpflicht ausgegangen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde in einem gemäß § 12 Abs 1 Z 2 VwGG gebildeten Senat erwogen:

Gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 zählen 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. 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 Abs. 11, soweit sie als Bezüge und Vorteile aus einer bestehenden oder früheren Beschäftigung (Tätigkeit) anzusehen sind."

Das Gesetz ordnet in § 22 Z 2 Teilstrich 2 dritter Satz EStG ausdrücklich an, dass die Beteiligung durch Vermittlung einer Gesellschaft der unmittelbaren Beteiligung gleichzuhalten ist. Solcherart vermag der Beschwerdeeinwand, GW sei nicht unmittelbar, sondern nur über eine andere Gesellschaft an der Beschwerdeführerin beteiligt, die Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht aufzuzeigen. Vor diesem Hintergrund ist aber auch nicht auf jene Beschwerdeaufführungen einzugehen, die, indem sie seine mittelbare Beteiligung außer Acht lassen, von GW als "Fremdgeschäftsführer" ausgehen.

Zur Auslegung der Bestimmung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988, auf welche § 2 und § 5 Abs 1 KommStG 1993 Bezug nehmen, sei zur Vermeidung von Wiederholungen auf die hg Erkenntnisse vom 18. Juli 2001, 2001/13/0063, und vom 23. April 2001, 2001/14/0054, verwiesen. Wie aus den Gründen der genannten Erkenntnisse entnommen werden kann (§ 43 Abs 2 zweiter Satz VwGG), werden Einkünfte iSd § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vom wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer 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 seiner Gesellschaft eingegliedert ist,

- dass ihn nicht ein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis trifft, und

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

Im Erkenntnis vom 1. März 2001, G 109/00, hat der Verfassungsgerichtshof in Auslegung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988, ua ausgeführt, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis seien, im Fall der - auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführenden - Weisungsgebundenheit eines Gesellschafter-Geschäftsführers 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 den Merkmalen, die in diesem Sinn vor dem Hintergrund der Weisungsgebundenheit ihre Indizwirkung zur Bestimmung des durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichneten Typusbegriffes des steuerlichen Dienstverhältnisses verlieren, gehören vor allem folgende: fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, Anwendbarkeit typischer arbeitsrechtlicher Vorschriften wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegierung von bestimmten Arbeiten (vgl. dazu etwa die hg. Erkenntnis vom 23. April 2001, 2001/14/0052, 2001/14/0054, und vom 10. Mai 2001, 2001/15/0061, jeweils mwN).

Unternehmerwagnis liegt vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Steuerpflichtigen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der persönlichen Geschicklichkeit sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens 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 Merkmals steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft (vgl das hg Erkenntnis vom 19. Februar 2002, 2001/14/0173).

Vor dem Hintergrund dieser in der Rechtsprechung sowohl des Verfassungs- als auch des Verwaltungsgerichtshofes herausgearbeiteten Beurteilung in Bezug auf die Erfüllung der Voraussetzungen des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988, kann der Verwaltungsgerichtshof nicht finden, dass die belangte Behörde im Beschwerdefall zu Unrecht die Betätigung des Geschäftsführers als solche iSd § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 qualifiziert und deshalb die Vorschreibung von Kommunalsteuer für die dem Geschäftsführer gewährten Bezüge bestätigt hat. Die für die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Beschwerdeführerin wesentliche kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung ist im Beschwerdefall unbestritten gegeben. Ebenso unbestritten ist die kontinuierliche, zumindest jährliche Entlohnung des Geschäftsführers (siehe zur jährlichen Zahlung das hg Erkenntnis vom 25. September 2001, 2001/14/0124). Wenn die belangte Behörde im Hinblick auf die nur moderaten Schwankungen der Höhe der Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers (zwischen 1,8 Mio S und 1,1 Mio S) ein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko ausgeschlossen hat, kann dies nicht als rechtswidrig erkannt werden (vgl. das hg. Erkenntnis vom 27. März 2002, 2001/13/0071).

Dem von der Beschwerdeführerin aufgezeigt Umstand, dass monatliche Aktontozahlungen nur vorläufige Zahlungen sind und die endgültige Abrechnung (mit allenfalls erforderlicher Rückzahlung von Aktontozahlungen) erst nach Feststellung des Jahresabschlusses erfolge - die belangte Behörde habe diesen Umstand nicht berücksichtigt -, kommt im Hinblick auf die tatsächliche Entwicklung der Jahresbezüge in den Wirtschaftsjahren 1996/1997 bis 1999/2000 keine entscheidende Bedeutung zu; solcherart mangelt es einem allfälligen Verfahrensfehler an der für die Aufhebung des angefochtenen Bescheides erforderlichen Relevanz.

Dass die Beschwerdeführerin im Wirtschaftsjahr 2000/2001 einen Verlust erlitten hat und wie sich dieser Umstand auf den Bezug ihres Geschäftsführers ausgewirkt hat, wurde im Verwaltungsverfahren nicht vorgetragen und konnte daher von der belangten Behörde nicht berücksichtigt werden.

Keine entscheidende Bedeutung kommt im gegebenen Zusammenhang der Frage zu, ob der Management- und Consultingvertrag, auf Grund dessen GW für die Beschwerdeführerin tätig geworden ist, zivilrechtlich als Werkvertrag einzustufen ist. Die zivilrechtliche Qualifizierung des Leistungsverhältnisses zwischen der Gesellschaft und dem Geschäftsführer ist irrelevant für die gegenständlich zu beurteilende Frage (vgl das hg Erkenntnis 19. Dezember 2001, 2001/13/0118).

Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl II 501/2001.

Wien, am 22. Mai 2002

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2002:2001150193.X00

**Im RIS seit**

23.09.2002

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

© 2026 JUSLINE

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

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