

# TE Vwgh Erkenntnis 2002/1/29 2001/14/0074

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 29.01.2002

## Index

L34007 Abgabenordnung Tirol;  
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;  
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

BAO §167 Abs2;  
BAO §21;  
BAO §22;  
BAO §23;  
EStG 1988 §22 Z2;  
KommStG 1993 §2;  
KommStG 1993 §5 Abs1;  
KStG 1988 §8;  
LAO Tir 1984 §130 Abs2;  
LAO Tir 1984 §19;  
LAO Tir 1984 §20;  
LAO Tir 1984 §21;

## Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden):2001/14/0134

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Stoll und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. iur. Mag. (FH) Schärf, über die Beschwerde der G GmbH in Innsbruck, vertreten durch Mag. Dr. Kurt Braitto, Wirtschaftsprüfer in 6300 Wörgl, Speckbacherstraße 10, gegen den Bescheid der Berufungskommission in Abgabensachen Innsbruck vom 28. Oktober 1999, Zl. I-4471/1999, betreffend Kommunalsteuer für den Zeitraum Jänner 1994 bis Dezember 1997 sowie Säumniszuschlag, zu Recht erkannt:

## Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Die Landeshauptstadt Innsbruck hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von 1.089,68 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## **Begründung**

Dipl.Ing. S. ist Geschäftsführer der beschwerdeführenden GmbH und mittelbar (im Wege weiterer GmbHs) zu 60 % an ihr beteiligt.

Mit Bescheid des Stadtmagistrates Innsbruck vom 25. November 1998 wurde der beschwerdeführenden GmbH Kommunalsteuer für den Zeitraum der Jahre 1994 bis 1997 für die Bezüge (in Höhe von jährlich S 1 Mio.) und die "Entnahmen zur Deckung von Kosten der privaten Lebensführung" des Geschäftsführers Dipl.Ing. S. vorgeschrieben.

In der dagegen erhobenen Berufung brachte die Beschwerdeführerin u.a. vor, Dipl.Ing. S. übe seine Tätigkeit als Geschäftsführer nicht in der Art eines Dienstverhältnisses aus. So habe er auf Grund der wirtschaftlichen Verhältnisse des Unternehmens nicht von der Möglichkeit Gebrauch gemacht, seine Bezüge zu erhöhen; diese seien vielmehr seit Gründung der beschwerdeführenden GmbH unverändert geblieben, was von keinem Dienstnehmer akzeptiert werden würde. Anders als bei Dienstnehmern erfolge auch die Abrechnung nicht monatlich, sondern durch jährliche Honorarabrechnung. Dipl.Ing. S. sei weisungsungebunden, an keine Arbeitszeitregelung gebunden und erbringe einen nicht unwesentlichen Teil seiner Arbeitsleistung von seiner Wohnung aus. Davon abgesehen sei nicht nachvollziehbar, warum auch das Verrechnungskonto des Geschäftsführers in die Bemessungsgrundlage der Kommunalsteuer miteinbezogen worden sei. Dieses Konto sei ausschließlich dem "Gesellschafter Dipl.Ing. S." eingeräumt worden, stelle eine Forderung der GmbH dar und werde jährlich - wie jede andere Forderung - verzinst.

Nach Ergehen einer abweisenden Berufungsvorentscheidung beantragte die beschwerdeführende GmbH die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. In ihrem Vorlageantrag rügte die Beschwerdeführerin insbesondere die Vorgangsweise der Abgabenbehörde, Beträge mit Rückzahlungsverpflichtung nur deshalb kommunalsteuerpflichtig zu behandeln, weil kein schriftlicher Vertrag über die Ausleihung vorliege.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid wies auch die belangte Behörde die Berufung ab. Der Geschäftsführer schulde der beschwerdeführenden GmbH - ungeachtet allfälliger Vertretungsmöglichkeiten - seine persönliche Arbeitskraft. Die Verpflichtung zur Einhaltung bestimmter Arbeitszeiten sei keine unabdingbare Voraussetzung eines Dienstverhältnisses. Dipl.Ing. S. besorge die Geschäftsführeragenden mit den Arbeitsmitteln der beschwerdeführenden GmbH, wobei die Besorgung der Geschäftsführeragenden eine Integration in die (wenn auch selbst geschaffenen) betrieblichen Strukturen des Unternehmens bewirke. Die Honorierung der Geschäftsführertätigkeit erfolge erfolgsunabhängig (jährlich gleich bleibend mit S 1 Mio.). Die von Dipl.Ing. S. (als Geschäftsführer) getätigten Aufwendungen erfolgten - mit Ausnahme der Sozialversicherungsbeiträge - im Namen und auf Rechnung der GmbH. Neben seiner Geschäftsführertätigkeit sei Dipl.Ing. S. auch als selbständiger Baumeister für die beschwerdeführende GmbH tätig geworden und habe in dieser Eigenschaft diverse Planungs- und Konstruktionsarbeiten in seinen privaten Wohnräumen durchgeführt. Die von Dipl.Ing. S. für diese Arbeiten jährlich gelegten Honorarnoten seien nicht in die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Kommunalsteuer einbezogen worden. Da die beschwerdeführende GmbH Dipl.Ing. S. ohnedies ein mit diversen Arbeitsgeräten ausgestattetes Büro zur Verfügung stelle, müssten die in der Berufungsschrift angeführten Betriebsausgaben für ein Büro der selbständigen Tätigkeit als Baumeister zugeordnet werden. Im Übrigen könnten Aufwendungen in Zusammenhang mit der fallweisen Erledigung von Geschäftsführeragenden in der Privatwohnung ebenso wenig ein relevantes Unternehmerrisiko begründen wie das Tragen der eigenen Sozialversicherungsbeiträge durch den Geschäftsführer. Bei einer Gesamtschau der Tätigkeit des Dipl.Ing. S. als Geschäftsführer sei unter Berücksichtigung der zu dieser Frage bereits vorliegenden Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes davon auszugehen, dass der Geschäftsführer in der Art eines Dienstnehmers tätig werde. Dies habe die Pflicht der Beschwerdeführerin ausgelöst, die an den Geschäftsführer bezahlten Entschädigungen in die Bemessungsgrundlage der Kommunalsteuer einzubeziehen. Auch die weiteren vom Prüfer festgestellten "finanziellen Bewegungen" habe die Abgabenbehörde erster Instanz zu Recht der Kommunalsteuer unterworfen. Diese "Entnahmen" durch den Geschäftsführer stellten keine (auch nicht verdeckte) Gewinnausschüttungen dar, weil Dipl.Ing. S. an der Gesellschaft nicht unmittelbar, sondern lediglich mittelbar beteiligt sei und an eine nicht unmittelbar beteiligte Person keine Gewinnausschüttung erfolgen könne. Da keine schriftlichen Vereinbarungen über Kreditrahmen, Fälligkeit von Zinsen und Rückzahlungsverpflichtung vorlägen, könnten die "Entnahmen" auch keine "Darlehensgewährung" der GmbH an den Geschäftsführer darstellen. Aus abgabenrechtlicher Sicht seien die "Entnahmen" als Vorteil aus dem Dienstverhältnis anzusehen und somit zur Kommunalsteuer heranzuziehen.

Den auch im Beschwerdefall vom Verwaltungsgerichtshof gemäß Art. 140 Abs. 1 B-VG gestellten Antrag auf Aufhebung bestimmter, im gegenständlichen Fall zur Anwendung kommender gesetzlicher Bestimmungen hat der Verfassungsgerichtshof mit Beschluss vom 14. März 2001, G 155/00 u.a., als unzulässig zurückgewiesen, weil er über die vorgetragenen Bedenken bereits in einem anderen Verfahren mit dem Erkenntnis vom 1. März 2001, G 109/00, entschieden hatte.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Im Erkenntnis vom 1. März 2001, G 109/00, hat der Verfassungsgerichtshof u.a. 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 - 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 den Merkmalen, die in diesem Sinn vor dem Hintergrund der Weisungsungebundenheit 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 Arbeits- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz, sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegation von bestimmten Arbeiten (vgl. dazu und zu den folgenden Ausführungen insbesondere die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. April 2001, 2001/14/0052, 2001/14/0054, und vom 10. Mai 2001, 2001/15/0061, jeweils mwN).

Insgesamt stellt somit das in § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 für wesentlich beteiligte Gesellschafter normierte Vorliegen der sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses - abgesehen vom hinzuzudenkenden Merkmal der Weisungsgebundenheit - vor allem auf die Kriterien der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft und das Fehlen des Unternehmerwagnisses ab. Von Bedeutung ist noch das Merkmal der laufenden (wenn auch nicht notwendig monatlichen) Entlohnung. Eine laufende Entlohnung liegt auch dann vor, wenn der Jahresbezug nicht in monatlich gleich bleibenden Monatsbeträgen ausbezahlt wird. Ausgehend von diesen Kriterien ist bei Anwendung des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 leg.cit. zu beurteilen, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die für ein Dienstverhältnis sprechenden Kriterien im Vordergrund stehen.

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, die unter Hinweis auf § 43 Abs. 2 VwGG auch dem gegenständlichen Beschwerdefall zu Grunde zu legen ist, kann der Verwaltungsgerichtshof nicht finden, dass die belangte Behörde zu Unrecht die Betätigung des Geschäftsführers als solche im Sinne des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 qualifiziert hätte.

Hinsichtlich der von der Beschwerdeführerin in Abrede gestellten Eingliederung ihres Geschäftsführers in den betrieblichen Organismus ihres Unternehmens ist auf die oben angeführte Rechtsprechung zu verweisen, welche in einem funktionalen Verständnis des Begriffes der "Eingliederung in den betrieblichen Organismus" diese Eingliederung bereits mit einer kontinuierlichen und über einen längeren Zeitraum andauernden Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung verwirklicht sieht. Dass Tätigkeiten (auch) vom häuslichen Büro aus erbracht werden und keine Bindung an betriebliche Arbeitszeiten gegeben ist, sind demnach Umstände die einer Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft nicht entgegenstehen (vgl. insbesondere das schon angeführte hg. Erkenntnis vom 23. April 2001, 2001/14/0054).

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. 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 aus nicht überwälzbaren Ausgaben ergeben.

Ein einnahmenseitiges Unternehmerrisiko des Geschäftsführers ist bei der kontinuierlichen Gutschrift der vereinbarten Geschäftsführervergütung im Verfahren nicht hervorgekommen. Es mag zwar ungewöhnlich sein, wenn eine Entlohnung - wie dies die Beschwerdeführerin behauptet - seit 1. Jänner 1987 unverändert jährlich S 1 Mio.

beträgt und somit jegliche Inflationsanpassung unterblieben ist. Dies trifft aber unabhängig davon zu, ob die entlohten Leistungen im Rahmen eines Dienstverhältnisses erbracht werden oder nicht. Für den Beschwerdefall ist in diesem Zusammenhang entscheidend, dass die belangte Behörde den Fixbezug als wesentlichen Umstand gegen das Vorliegen eines Unternehmerrisikos werten durfte (vgl. dazu auch das hg. Erkenntnis vom 30. November 1999, 99/14/0226).

Was die Ausgabenseite betrifft, konnte die belangte Behörde zutreffend darauf verweisen, dass im Tragen der Sozialversicherungsbeiträge kein "Wagnis" gelegen ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 30. Oktober 2001, 2001/14/0115). Dass dem Geschäftsführer durch die (offenbar fallweise Mit-)Benutzung des häuslichen Büros für Tätigkeiten der Geschäftsführung nennenswerte Ausgaben erwachsen wären, wurde weder im Verwaltungsverfahren noch vor dem Verwaltungsgerichtshof aufgezeigt. (Gleichfalls nicht näher bezifferte) Aufwendungen, die auch die Privatsphäre des Geschäftsführers betreffen ("Repräsentation"), musste die belangte Behörde ob ihrer privaten Mitveranlassung nicht als Indiz für ein relevantes Unternehmerrisiko ansehen (vgl. das hg. Erkenntnis vom selben Tag, 2001/14/0069).

Für das Vorliegen einer laufenden Entlohnung ist es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (noch) ausreichend, wenn die Geschäftsführervergütung dem Verrechnungskonto jährlich gutgeschrieben wird (vgl. das Erkenntnis vom heutigen Tag, 2001/14/0073).

Soweit die Beschwerdeführerin hervorhebt, dass der Geschäftsführer keinen Urlaubsanspruch und keinen Anspruch auf Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall habe, genügt es auf die eingangs zitierte Rechtsprechung hinzuweisen, wonach diese Merkmale zu jenen zu zählen sind, die für die Beurteilung des Vorliegens von Einkünften nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nichts beitragen. Auch auf das in der Beschwerde angesprochene Kriterium der Vertretungsbefugnis kommt es im gegebenen Zusammenhang nicht entscheidend an (vgl. beispielsweise das hg. Erkenntnis vom 18. Juli 2001, 2001/13/0084).

Die Beschwerde wendet sich weiters gegen die Einbeziehung des Gesellschafterverrechnungskontos in die Bemessungsgrundlage der Kommunalsteuer. Die belangte Behörde hat die laufenden Entnahmen des Geschäftsführers als Vergütung der Geschäftsführertätigkeit angesehen und einen Zusammenhang mit der Gesellschaftersphäre schon deswegen abgelehnt, weil Dipl.Ing. S. lediglich mittelbar an der beschwerdeführenden GmbH beteiligt gewesen sei. Die Beschwerdeführerin hat demgegenüber im Verwaltungsverfahren stets auf die Rückzahlungsverpflichtung des Geschäftsführers und die laufend vorgenommene Verzinsung des aushaftenden Betrages hingewiesen.

Ob die auf dem Verrechnungskonto erfassten, dem Geschäftsführer zugeflossenen Beträge eine Vergütung für die Geschäftsführungstätigkeit dargestellt haben, war eine von der belangten Behörde auf der Tatsachenebene zu lösende Sachverhaltsfrage. Nach § 130 Abs. 2 Tiroler Landesabgabenordnung hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist. Die Beweiswürdigung der belangten Behörde ist dabei nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes daraufhin zu überprüfen, ob der Denkvorgang zu einem den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut entsprechenden Ergebnis geführt hat, bzw. daraufhin, ob der Sachverhalt, der im Denkvorgang gewürdigt worden ist, in einem ordnungsgemäßen Verfahren ermittelt worden ist.

Zunächst ist der belangten Behörde einzuräumen, dass das zwischen dem Geschäftsführer und der beschwerdeführenden GmbH durch die gesellschaftsrechtlichen Verflechtungen gegebene Naheverhältnis es gebietet, die behaupteten Vereinbarungen an jenen Kriterien zu messen, welche für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 17. Dezember 1996, 95/14/0074). Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden. Diese in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung.

Im Beschwerdefall hat sich die belangte Behörde darauf beschränkt, auf das Fehlen schriftlicher Vereinbarungen über Kreditrahmen, Fälligkeit von Zinsen und Rückzahlungsverpflichtung hinzuweisen; eine Auseinandersetzung mit dem Berufungsvorbringen, es läge eine fremdübliche mündliche Kontokorrentvereinbarung vor, welche auch durch laufende Verrechnung von Zinsen nach außen in Erscheinung getreten sei, ist nicht erfolgt. Das Verfahren ist daher schon aus diesem Grund mangelhaft geblieben. Die von der belangten Behörde bestätigte Berechnung des

Revisionsorgans erweist sich überdies - worauf die Beschwerdeführerin zutreffend hinweist - als nicht schlüssig. Der Prüfer hat den Stand des Verrechnungskontos zum 1. Jänner 1994 in Höhe von S 634.128,80 dem Stand des Verrechnungskontos zum 31. Dezember 1997 in Höhe von S 2.496.281,13 gegenübergestellt und die Differenz von rund S 1.862.153,- als zusätzliche Vergütung der Geschäftsführertätigkeit angesehen und der Kommunalsteuer unterworfen. Von der belangten Behörde unbestritten wurden dem Verrechnungskonto jedoch auch jährlich Zinsen angelastet, welche den Stand des Verrechnungskontos zum 31. Dezember 1997 zulasten des Geschäftsführers erhöht haben. Für den Fall, dass die laufenden "Entnahmen" des Geschäftsführers in einem mängelfreien Verfahren als (verdeckte) Geschäftsführervergütung beurteilt werden durften, bliebe jedoch kein Raum mehr für die Annahme einer Verzinsung von dem Geschäftsführer schon als Vergütung seiner Tätigkeit zugeflossenen Beträgen.

Der Vollständigkeit halber ist darauf hinzuweisen, dass die weitere Begründung des angefochtenen Bescheides, mangels Gesellschafterstellung des Dipl.Ing. S. könne die Gesellschaftersphäre von vornherein nicht berührt werden, unzutreffend ist. Die Zuwendung eines Vorteiles an einen Anteilinhaber kann nämlich auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilinhaber nahestehende Person begünstigt wird, wobei auch beteiligungsmäßige Verflechtungen in diesem Sinne ein "Nahestehen" begründen (vgl. Bauer/Quantschnigg, KStG 1988, Tz. 42 zu § 8).

Da die belangte Behörde somit keine ausreichenden Feststellungen darüber getroffen hat, in welchem Umfang sich die von ihr als Geschäftsführerbezüge gewerteten Geldflüsse tatsächlich aus der Geschäftsführertätigkeit ergeben, hat sie den angefochtenen Bescheid mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet, weshalb der angefochtene Bescheid gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 VwGG aufzuheben war.

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

Wien, am 29. Jänner 2002

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2002:2001140074.X00

**Im RIS seit**

10.06.2002

**Zuletzt aktualisiert am**

30.03.2016

**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)