

# TE Vwgh Erkenntnis 1999/2/24 97/13/0234

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 24.02.1999

## Index

20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);  
21/02 Aktienrecht;  
21/03 GesmbH-Recht;  
32 Steuerrecht;  
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;  
33 Bewertungsrecht;

## Norm

AbgÄG 1994 Art2 Z11;  
AbgÄG 1994 Art2 Z22;  
ABGB §1002;  
ABGB §1151;  
AktG 1965 §70;  
EStG 1988 §22 Z2;  
EStG 1988 §25 Abs1 Z1 litb;  
EStG 1988 §47 Abs2 idF 1994/680;  
EStG 1988 §47 Abs2;  
GmbHG §15;  
GmbHG §18;  
KommStG 1993 §2;

## Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden): 97/13/0235

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Fellner, Dr. Hargassner, Mag. Heinzl und Dr. Fuchs als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Repa, über die Beschwerden der E Aktiengesellschaft in W, vertreten durch Dr. Peter Kisler und DDr. Karl Pistotnik, Rechtsanwälte in Wien I, Börsegasse 12, gegen die Bescheide der Abgabenberufungskommission der Bundeshauptstadt Wien vom 8. Oktober 1996, MD-VfR-E 7, 8/96, und vom 26. Juni 1995, MD-VfR-E 39/94, betreffend Kommunalsteuer, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die angefochtenen Bescheide werden wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes aufgehoben.

Die Stadt Wien hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 15.000,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

### **Begründung**

Nach Durchführung einer abgabenbehördlichen Prüfung wurde der beschwerdeführenden Aktiengesellschaft mit Bescheid des Magistrates Wien vom 6. Juli 1994 Kommunalsteuer für die Monate Jänner bis April 1994 vorgeschrieben, wobei in die Bemessungsgrundlage die Bezüge der Mitglieder des Vorstandes der Aktiengesellschaft einbezogen wurden. In der Berufung gegen diesen Bescheid wurde ausgeführt, die Vorstandsmitglieder seien allesamt an der Gesellschaft nicht wesentlich beteiligt; außerdem seien sie nicht weisungsgebunden, wobei ihr Beschäftigungsverhältnis - mit Ausnahme der Weisungsgebundenheit - sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses iSd § 47 Abs 2 EStG 1988 aufweise. Sie stünden jedoch - da nicht weisungsgebunden - nicht gleichzeitig in einem Dienstverhältnis zur Beschwerdeführerin.

Mit einem weiteren Bescheid vom 14. März 1996 wurde der Beschwerdeführerin Kommunalsteuer für die Zeiträume Mai bis Dezember 1994 und Jänner bis September 1995 jeweils von der Summe der Bezüge der Vorstandsmitglieder vorgeschrieben. In der Berufung gegen diesen Bescheid wurde die Auffassung vertreten, daß die Vorstandsmitglieder mangels Weisungsgebundenheit nicht Dienstnehmer iSd § 47 Abs 2 EStG in der Stammfassung dieses Gesetzes seien. Für die Frage der Kommunalsteuerpflicht sei aber ausschließlich § 47 Abs 2 EStG 1988 in der Stammfassung (vor der Änderung durch das Abgabenänderungsgesetz 1994) anzuwenden.

Mit dem Bescheid der belangten Behörde vom 26. Juni 1995 wurde die die Zeiträume Jänner bis April 1994 betreffende Berufung als unbegründet abgewiesen. In der Begründung vertrat die belangte Behörde insbesondere die Auffassung, Personen, die im Unternehmen der Kapitalgesellschaft nach Art eines Dienstnehmers beschäftigt seien und am Stamm- oder Grundkapital zu nicht mehr als 25 % beteiligt seien, seien mit Wirkung vom 1. Jänner 1994 in den § 47 Abs 2 EStG 1988 aufgenommen worden. Die Arbeitslöhne dieser Personen unterlägen daher ab 1. Jänner 1994 der Kommunalsteuer.

Mit dem weiteren Bescheid vom 8. Oktober 1996, wies die belangte Behörde - neben einer Entscheidung über gleichzeitig vorgeschriebene Dienstgeberabgabe - die Berufung hinsichtlich Kommunalsteuer für die Zeiträume Mai bis Dezember 1994 und Jänner bis September 1995 als unbegründet ab. In der Begründung dieses Bescheides vertrat die belangte Behörde insbesondere die Auffassung, der Dienstnehmerbegriff nach § 47 Abs 2 EStG 1988 idFd AbgÄG 1994 gelte ab 1. Jänner 1994. Da die Vorstandsmitglieder an der Gesellschaft nicht beteiligt seien, weise ihr Beschäftigungsverhältnis - mit Ausnahme der Weisungsgebundenheit - sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses iSd § 47 Abs 2 EStG 1988 auf.

Die Behandlung der gegen diese beiden Bescheide erhobenen Beschwerden wurde vom Verfassungsgerichtshof mit den Beschlüssen je vom 30. September 1997, B 2550/95-6 und B 4770/96-6, abgelehnt. Der Verfassungsgerichtshof wies dabei in der Begründung dieser Beschlüsse auf den Umstand hin, daß § 5 KommStG 1993 schon in seiner Stammfassung auch auf § 25 Abs 1 Z 1 lit b EStG 1988 verwies und dem Bundesgesetzgeber auch eine dynamische Verweisung auf eine bundesgesetzliche Vorschrift möglich wäre. Die Beschwerden wurden dem Verwaltungsgerichtshof antragsgemäß abgetreten.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Nach § 2 KommStG 1993 sind 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.

Nach § 47 Abs 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Nach dem durch das AbgÄG 1994, BGBl Nr 680 - mit Wirkung für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 31. Dezember 1993 enden (vgl Art II Z 11 AbgÄG 1994), also insoweit rückwirkend - eingefügten letzten Satz dieser Gesetzesstelle ist ein Dienstverhältnis weiters dann anzunehmen, wenn bei einer Person, die an einer Kapitalgesellschaft nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 beteiligt ist, die Voraussetzungen des § 25 Abs 1 Z 1 lit b EStG 1988 vorliegen.

Der letztgenannten Gesetzesstelle kann dabei, wie in den die Beschwerden ergänzenden Schriftsätzen zutreffend ausgeführt ist, nur die Bedeutung beigemessen werden, daß hier eine Regelung für solche Personen getroffen wird,

die an der Kapitalgesellschaft überhaupt beteiligt, wenn auch nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 (zweiter Teilstrich) EStG 1988 beteiligt sind. Dem Hinweis auf die nähere Regelung der Wesentlichkeit einer Beteiligung im § 22 Z 2 EStG 1988 kann nur die Bedeutung beigemessen werden, daß die Regelung allein solche Personen treffen sollte, die überhaupt in einem Beteiligungsverhältnis zur Gesellschaft stehen. Diese Absicht des Gesetzgebers geht auch aus den Erläuterungen der Regierungsvorlage zum AbgÄG 1994 hervor, wonach damit klargestellt werden sollte, daß Gesellschafter-Geschäftsführer mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit jedenfalls auch als in einem Dienstverhältnis stehend anzusehen seien (1624 BlgNR 18. GP).

Da die Vorstandsmitglieder der beschwerdeführenden Aktiengesellschaft nach ihrem Vorbringen an ihr überhaupt nicht beteiligt sind, ist aber § 47 Abs 2 letzter Satz EStG 1988 nicht präjudiziell, sodaß es sich erübrigte, auf die Frage, ob es sich bei der dort getroffenen Verweisung um eine dynamische handelt, nicht einzugehen war.

Zu der in den Beschwerdefällen somit zu lösenden Frage, ob die Mitglieder des Vorstandes der beschwerdeführenden Aktiengesellschaft in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs 2 erster und zweiter Satz EStG 1988 stehen, ist zunächst auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu Geschäftsführern einer GmbH zu verweisen, wonach der Anstellung des Geschäftsführers der GmbH sowohl ein Dienstvertrag als auch ein Werkvertrag oder ein bloßes Auftragsverhältnis zugrunde liegen kann (vgl das hg Erkenntnis vom 15. Juli 1998, 97/13/0169 mWH). Nichts anderes kann aber auch hinsichtlich von Mitgliedern des Vorstandes einer Aktiengesellschaft gelten: Ob ein solches Vorstandsmitglied seine Arbeitskraft iSd § 47 Abs 2 EStG 1988 schuldet, ist dabei allein auf Grund des das Anstellungsverhältnis zwischen Vorstand und Aktiengesellschaft regelnden Anstellungsvertrages zu beurteilen. Dem stehen auch nicht die aktienrechtlichen Bestimmungen (vgl §§ 70 ff Aktiengesetz) über die Unabhängigkeit des Vorstands von den anderen Organen der Aktiengesellschaft entgegen, da es für die Frage nach dem Vorliegen eines Dienstverhältnisses im steuerrechtlichen Sinne allein auf das schuldrechtliche Verhältnis zwischen Vorstandsmitglied und Aktiengesellschaft ankommt (vgl dazu Taucher, Kommunalsteuer, § 2, Tz 76 ff).

Da dies von der belangten Behörde verkannt worden ist, hat sie - wie dies von der Beschwerdeführerin zutreffend gerügt wird - keine Feststellungen über die tatsächlichen Vereinbarungen zwischen den Vorstandsmitgliedern und der Beschwerdeführerin getroffen. Abgesehen davon, daß durch Ausführungen in der Gegenschrift Feststellungen im Bescheid nicht nachgeholt werden können, wurde in der Gegenschrift auch nicht aufgezeigt, daß ausreichende Feststellungen über die Art des Ausstellungsverhältnisses getroffen worden wären.

Die angefochtenen Bescheide waren aus den angeführten Gründen gemäß § 42 Abs 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes aufzuheben.

Die Kostenentscheidung (zu ZI 97/13/0235) stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl Nr 416/1994. Hinsichtlich der zu den hg Zlen 97/13/0234 und 98/16/0022, protokollierten Beschwerde betreffend den Bescheid vom 8. Oktober 1996 wird die Kostenentscheidung dem zu ZI 98/16/0022 zu treffenden Erkenntnis (betreffend Dienstgeberabgabe) vorbehalten.

Wien, am 24. Februar 1999

#### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1999:1997130234.X00

#### **Im RIS seit**

21.02.2002

#### **Zuletzt aktualisiert am**

26.11.2008

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