jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 1996/9/18 96/15/0121

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 18.09.1996

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1972 §22 Abs1 Z2;
EStG 1988 §22 Z2;
EStG 1988 §25 Abs1 Z1 litb;
KommStG 1993 §2;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Pokorny und die Hofräte Dr. Wetzel, Dr. Steiner, Dr. Mizner und Dr. Zorn als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Hajicek, über die Beschwerde der W Gesellschaft m.b.H. in D, vertreten durch Dr. J, Rechtsanwalt in F, gegen den Bescheid der Vorarlberger Landesregierung vom 6. Mai 1996, Zl. IIIa-205/0, betreffend Kommunalsteuer 1994 (mitbeteiligte Partei: Stadt Dornbirn), zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin ist eine GmbH. Ihr alleiniger Gesellschafter ist der Geschäftsführer GW.

Die Beschwerdeführerin hat für das Jahr 1994 von sämtlichen Bruttobezügen des Geschäftsführers laufend Kommunalsteuer einbehalten und an die Gemeinde Dornbirn abgeführt. Aufgrund der in Beiträgen der Fachliteratur (Heidinger, SWK 1994, A 683 und A 733) vertretenen Auffassung, bei einer Beteiligung des GmbH-Geschäftsführers an der GmbH von über 50 % falle für dessen Bezüge Kommunalsteuer nicht an, berücksichtigte die Beschwerdeführerin in der am 23. März 1995 eingereichten Kommunalsteuererklärung für 1994 die Geschäftsführerbezüge des GW in Höhe von 1,495.706 S nicht.

Mit Bescheid des Bürgermeisters der Stadt Dornbirn vom 27. März 1995 wurde gemäß § 82 Abs. 3 Vorarlberger Abgabenverfahrensgesetz, LGBl. 23/1984, iVm § 11 Abs. 3 KommStG für den Zeitraum von Jänner bis Dezember 1994 die Kommunalsteuer von 312.004 S festgesetzt. Begründend wird ausgeführt, zu den Dienstnehmern iSd § 2 KommStG gehörten auch die an Kapitalgesellschaften wesentlich beteiligten Personen iSd § 22 Z. 2 EStG 1988.

In der Berufung gegen diesen Bescheid brachte die Beschwerdeführerin vor, ihr Geschäftsführer GW könne aufgrund seiner "100 %igen Beteiligung" den betrieblichen Organismus allein bestimmen, weshalb die Merkmale eines Dienstverhältnisses nicht vorlägen.

Mit Bescheid der Abgabenkommission der Stadt Dornbirn vom 28. November 1995 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Die gegen diesen Bescheid erhobene Vorstellung wies die Vorarlberger Landesregierung mit dem angefochtenen Bescheid vom 6. Mai 1996 als unbegründet ab. Als Dienstnehmer gemäß § 2 KommStG seien auch an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd § 22 Z. 2 EStG 1988 zu verstehen. Unter Teilstrich 2 dieser Bestimmung seien wesentlich Beteiligte an einer Kapitalgesellschaft angeführt. Eine Person sei dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25 % betrage. Dabei müßten, mit Ausnahme der persönlichen Weisungsgebundenheit, die Merkmale eines Dienstverhältnisses gegeben sein. Ein über 50 % an einer Gesellschaft beteiligter Geschäftsführer sei in deren betrieblichen Organismus eingegliedert. GW sei auch Dienstnehmer iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 idF BGBl. 680/1994.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes des angefochtenen Bescheides erhobene Beschwerde. Die Beschwerdeführerin erachtet sich dadurch in Rechten verletzt, daß die belangte Behörde "die Gehaltsbezüge des zu 100 % beteiligten Geschäftsführers GW als kommunalsteuerpflichtig angesehen hat". Die Beschwerde vertritt die Auffassung, es fehlten sowohl die Weisungsgebundenheit als auch die Merkmale eines Dienstverhältnisses. Die Bezüge eines zu mehr als 50 % beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers würden nicht unter § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 fallen, weil bei dieser Personengruppe nicht sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses vorliegen könnten. Könne sich denn ein solcher Geschäftsführer aus seiner Gesellschafterstellung heraus Weisungen erteilen, sich selbst in den betrieblichen Organismus des von ihm über die Generalversammlung beherrschten Unternehmens einzugliedern? Könne sich ein zu 100 % beteiligter Geschäftsführer einer GmbH in seinen eigenen Willen eingliedern? Ein solcher Gesellschafter-Geschäftsführer könne sich doch nicht selbst Arbeitszeit, Arbeitsort, etc. vorschreiben und sich dann noch selbst überwachen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde erwogen:

Gemäß § 1 KommStG unterliegen der Kommunalsteuer die Arbeitslöhne, die jeweils in einem Kalendermonat an die Dienstnehmer einer im Inland (Bundesgebiet) gelegenen Betriebsstätte des Unternehmens gewährt werden.

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

§ 22 Z. 2 EStG 1988 lautet in der hier anzuwendenden

Fassung:

Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit:

-

Einkünfte aus einer vermögensverwaltenden Tätigkeit (z.B. für die Tätigkeit als Hausverwalter oder als Aufsichtsratsmitglied).

-

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.

Der Verweis des § 2 KommStG auf § 22 Z. 2 EStG 1988 betrifft nur den zweiten Teil (Teilstrich 2) der letztgenannten Bestimmung (vgl. Fellner, KommStG, § 2 Tz. 61). Das ergibt sich daraus, daß nur diese Bestimmung speziell auf "an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen" abstellt. Zudem ergibt sich aus den ErlRV zu § 2 KommStG, daß

Gesellschafter-Geschäftsführer, die in der Art eines Dienstnehmers tätig sind, erfaßt sein sollen; gerade § 22 Z. 2 Teilstrich 2 hat aber zur Voraussetzung, daß "sonst alle Merkmale eine Dienstverhältnisses" erfüllt sind.

Im gegenständlichen Fall ist sohin von entscheidender Bedeutung, ob GW Einkünfte iSd § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 erzielt hat.

Der Verwaltungsgerichtshof sprach im Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 9. Dezember 1980, Slg. NF 5535/F, in Abkehr von der früheren Rechtsprechung aus, daß ein Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH dann nicht in einem Dienstverhältnis zu dieser Gesellschaft stehe, wenn er die Tätigkeit auf Grund der Höhe seiner Beteiligung am Stammkapital

-

eine Beteiligung 50 % reiche dafür bereits aus - oder auf

Grund einer gesellschaftsvertraglichen Regelung (Sperrminorität) nicht nach den Weisungen eines anderen ausüben müsse.

Der Gesetzgeber reagierte auf dieses Erkenntnis im AbgÄG 1981, BGBl. 620, durch eine Neufassung des § 22 Abs. 1 Z. 2 und des § 25 Abs. 1 Z. 1 EStG 1972. Nach der Neuregelung gelten Bezüge und Vorteile von Personen, die an einer Kapitalgesellschaft nicht wesentlich beteiligt sind, auch dann als Bezüge und Vorteile aus einem Dienstverhältnis, wenn bei einer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisenden Beschäftigung die Verpflichtung, den Weisungen eines anderen zu folgen, aufgrund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmung (Sperrminorität) fehlt. Gehälter und sonstige Vergütungen, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für eine sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisende Beschäftigung gewährt werden, sind hingegen Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Aus den ErlRV zum AbgÄG 1981, 850 BlgNR XV GP, ergibt sich, daß die Erweiterung des § 22 EStG 1972 alle an einer Kapitalgesellschaft mit mehr als 25 % beteiligten Personen erfassen soll; Voraussetzung sei aber, daß die Tätigkeit die Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweise, "abgesehen vom in bestimmten Fällen fehlenden Merkmal der Weisungsgebundenheit".

Die vorgenannte, mit dem AbgÄG 1981 in das EStG 1972 eingeführte Regelung wurde im Grundsatz in das EStG 1988 übernommen (§ 22 Z. 2 Teilstrich 2 und § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. b EStG 1988). Wie sich aus dieser Entstehungsgeschichte des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 und aus dem Zusammenhang mit § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. b EStG 1988 ergibt, ist der Formulierung "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" das Verständnis beizulegen, daß es zwar auf die Weisungsgebundenheit

-

ansonsten ein wesentliches Merkmal eines Dienstverhältnisses - nicht ankommt, wenn diese wegen der Beteiligung an der GmbH (im Ausmaß von 50 % oder mehr oder aufgrund der Vereinbarung einer Sperrminorität) fehlt, daß aber im übrigen die Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses vorliegen müssen. Einkünfte nach § 22 Z. 2

Teilstrich 2 EStG 1988 sind also gegeben, wenn, unterstellt man die aufgrund der gesellschaftsrechlichen Beziehung fehlende Weisungsgebundenheit, nach dem Gesamtbild der Verhältnisse ein Dienstverhältnis vorliegt (vgl. Zorn, Besteuerung der Geschäftsführung, Wien 1992, 21 ff). Dies ist insbesondere dann anzunehmen, wenn, neben dem Vorliegen weiterer Merkmale, die für ein Dienstverhältnis sprechen, wie etwa laufende Gehaltsauszahlung, den wesentlich Beteiligten kein Unternehmerrisiko trifft (vgl. Fellner, § 2 KommStG Tz. 65; Taucher, Die Kommunalsteuer, in Bertl/Mandl/Mandl/Ruppe, Steuerreform 1993, 158; Doralt/Ruppe, Grundriß des österreichischen Steuerrechts I5, 453).

Die Beschwerde stützt sich auf die - auch in der Literatur (Heidinger, SWK 1994 A 683 und 733) vertretene - Rechtsauffassung, ein Gesellschafter-Geschäftsführer, der zu mehr als 50 % an einer Kapitalgesellschaft beteiligt ist, könne Einkünfte iSd § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht erzielen; er erfülle nicht sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses, weil das Beteiligungsausmaß jedenfalls die Weisungsunterworfenheit ausschließe. Wie oben dargestellt ist der Bestimmung des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 eine derartige Bedeutung nicht beizumessen. Die von der Beschwerdeführerin behauptete inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides liegt daher nicht vor. Zur Klarstellung sei darauf hingewiesen, daß Einkünfte iSd § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses nach § 47 Abs. 2 EStG erzielt werden.

Da sohin schon der Inhalt der Beschwerde erkennen läßt, daß die von der Beschwerdeführerin behauptete Rechtswidrigkeit nicht vorliegt, war die Beschwerde gemäß § 35 Abs. 1 VwGG ohne weiteres Verfahren in nichtöffentlicher Sitzung als unbegründet abzuweisen.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1996:1996150121.X00

Im RIS seit

07.06.2001

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at