

# TE Lvwg Erkenntnis 2022/12/29

## LVwG-2020/36/0308-1

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 29.12.2022

### Entscheidungsdatum

29.12.2022

### Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

### Norm

KommStG 1993 §11 Abs3

KommStG 1993 §5 Abs1

1. KommStG 1993 § 11 heute
2. KommStG 1993 § 11 gültig ab 29.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
3. KommStG 1993 § 11 gültig von 26.03.2009 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2009
4. KommStG 1993 § 11 gültig von 29.12.2007 bis 25.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007
5. KommStG 1993 § 11 gültig von 31.12.2004 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
6. KommStG 1993 § 11 gültig von 14.08.2002 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 132/2002
7. KommStG 1993 § 11 gültig von 30.12.2000 bis 13.08.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
8. KommStG 1993 § 11 gültig von 27.08.1994 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 680/1994
9. KommStG 1993 § 11 gültig von 01.12.1993 bis 26.08.1994
  
1. KommStG 1993 § 5 heute
2. KommStG 1993 § 5 gültig ab 01.01.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
3. KommStG 1993 § 5 gültig von 01.01.2010 bis 31.12.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
4. KommStG 1993 § 5 gültig von 19.12.2001 bis 31.12.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2001
5. KommStG 1993 § 5 gültig von 30.12.2000 bis 18.12.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
6. KommStG 1993 § 5 gültig von 01.12.1993 bis 29.12.2000

### Text

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Landesverwaltungsgericht Tirol erkennt durch seine Richterin Drin Gstir, aus Anlass des Vorlageantrages gegen die Beschwerdevorentscheidung vom 25.09.2019, Zl \*\*\*, über die Beschwerde der AA GmbH, Adresse 1, \*\*\*\* Z, vertreten durch die BB Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatungs GmbH, Adresse 2, \*\*\*\* Y, gegen

(1.) den Bescheid der Stadt Z vom 21.02.2019, Zl \*\*\*, mit dem für den Zeitraum 18.03.2014 – 31.12.2014 gegenüber der AA GmbH die Kommunalsteuer mit Euro 1.278,27 neu festgesetzt und ein Säumniszuschlag in der Höhe von Euro 22,25 vorgeschrieben wurde,

(2.) den Bescheid der Stadt Z vom 21.02.2019, Zl \*\*\*, mit dem für den Zeitraum 01.01.2015 – 31.12.2015 gegenüber der AA GmbH die Kommunalsteuer mit Euro 3.436,85 neu festgesetzt und ein Säumniszuschlag in der Höhe von Euro 59,15 vorgeschrieben wurde,

(3.) den Bescheid der Stadt Z vom 21.02.2019, Zl \*\*\*, mit dem für den Zeitraum 01.01.2016 – 31.12.2016 gegenüber der AA GmbH die Kommunalsteuer mit Euro 3.767,52 neu festgesetzt und ein Säumniszuschlag in der Höhe von Euro 75,35 vorgeschrieben wurde, und

(4.) den Bescheid der Stadt Z vom 21.02.2019, Zl \*\*\*, mit dem für den Zeitraum 01.01.2017 – 31.12.2017 gegenüber der AA GmbH die Kommunalsteuer mit Euro 3.027,55 neu festgesetzt und ein Säumniszuschlag in der Höhe von Euro 59,50 vorgeschrieben wurde,

zu Recht:

1. Die Beschwerde gegen die vier Bescheide der Stadt Z jeweils vom 21.02.2019, Zlen \*\*\*, \*\*\*, \*\*\* und \*\*\*, wird als unbegründet abgewiesen.

2. Die ordentliche Revision ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG nicht zulässig.

#### Entscheidungsgründe

I. Entscheidungswesentlicher Verfahrensgang und Sachverhalt:

Von der Abgabenbehörde wurde bei der AA GmbH (in der Folge: Beschwerdeführerin) eine Kommunalsteuernachschaubetreffend die Jahre 2014 – bis 2017 durchgeführt.

Mit folgenden Bescheiden der Stadt Z als Abgabenbehörde wurde dann gegenüber der nunmehrigen Beschwerdeführerin jeweils gemäß § 11 Abs 3 Kommunalsteuergesetz separat für die Jahr 2014, 2015, 2016 und 2017 die Kommunalsteuer wie folgt neu festgesetzt und jeweils ein Säumniszuschlag vorgeschrieben:

(1.) Bescheid der Stadt Z vom 21.02.2019, Zl \*\*\*, mit dem für den Zeitraum 18.03.2014 – 31.12.2014 die Kommunalsteuer mit Euro 1.278,27 neu festgesetzt und ein Säumniszuschlag in der Höhe von Euro 22,25 vorgeschrieben wurde,

(2.) Bescheid der Stadt Z vom 21.02.2019, Zl \*\*\*, mit dem für den Zeitraum 01.01.2015 – 31.12.2015 die Kommunalsteuer mit Euro 3.436,85 neu festgesetzt und ein Säumniszuschlag in der Höhe von Euro 59,15 vorgeschrieben wurde,

(3.) Bescheid der Stadt Z vom 21.02.2019, Zl \*\*\*, mit dem für den Zeitraum 01.01.2016 – 31.12.2016 die Kommunalsteuer mit Euro 3.767,52 neu festgesetzt und ein Säumniszuschlag in der Höhe von Euro 75,35 vorgeschrieben wurde, und

(4.) Bescheid der Stadt Z vom 21.02.2019, Zl \*\*\*, mit dem für den Zeitraum 01.01.2017 – 31.12.2017 die Kommunalsteuer mit Euro 3.027,55 neu festgesetzt und ein Säumniszuschlag in der Höhe von Euro 59,50 vorgeschrieben wurde.

Dagegen brachte die nunmehrige Beschwerdeführerin durch ihre steuerrechtliche Vertretung fristgerecht die Beschwerde vom 24.03.2019 ein und führte darin im Wesentlichen zusammengefasst Folgendes aus:

Die beiden Geschäftsführer CC und DD seien nunmehr mit je 50% am Unternehmen beteiligt. Für die Zuordnung von Einkünften eines wesentlich beteiligten Gesellschafters-Geschäftsführers zu den Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG seien nach der Rechtsprechung des VwGH zwei Elemente ausschlaggebend. Einerseits das Ausmaß der Beteiligung und andererseits, ob der Geschäftsführer bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft integriert ist. Im gegenständlichen Fall hätten die beiden Geschäftsführer für ihre Tätigkeit als handelsrechtliche Geschäftsführer keine Vergütung erhalten. Dazu wurde die Gewinn- und Verlustrechnung der Jahre 2014 – 2017 der Beschwerde angeschlossen. Zudem seien lediglich von CC Fremdleistungen erbracht worden, die Leistungen von DD seien geringfügig gewesen und nur im Jahr 2014 erbracht worden. Da keine Geschäftsführerbezüge ausbezahlt worden seien, sei daraus auch keine Eingliederung in den Betrieb gegeben. Zudem könne die Tätigkeit von CC keinesfalls als Tätigkeit gesehen werden, welche den Gesellschaftszweck des Unternehmens verwirklichen soll und erfolge die Tätigkeit zudem nur Anlassbezogen und nicht kontinuierlich. Das Unternehmen habe eine sehr schmale Struktur und beschäftige sich mit Unternehmensberatung, der Durchführung

von Schulungen sowie dem Betreiben von Public Relations als auch einer Werbeagentur. CC habe aufgrund seiner fachlichen Kompetenz Aufträge die durch die Beschwerdeführerin selbst nicht erledigt werden konnte übernommen und sei CC gegenüber den Kunden als Einzelunternehmer aufgetreten und übernehme die Beschwerdeführerin dafür keine Haftung. Die Beschwerdeführerin selbst habe keine eigenen Betriebsmittel.

Von der belangten Behörde wurde von der Abteilung Gemeindeabgaben – Prüfung die Stellungnahme vom 19.07.2019 zur gegenständlichen Beschwerde erstattet, in der im Wesentlichen Folgendes zusammengefasst ausgeführt wird:

Im Rahmen der KommSt-Nachschauführung sei festgestellt worden, dass über den gesamten Nachschauzeitraum die an die beiden wesentlich beteiligten Geschäftsführer (CC sowie DD) gewährten „sonstigen Vergütungen jeder Art“ im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 in Höhe von insgesamt € 374.369,56 nicht der Kommunalsteuer unterworfen worden seien. Diesbezügliche „sonstigen Vergütungen jeder Art“ seien buchungsmäßig auf dem Sachkonto 5700 „Fremdleistungen“ wie folgt erfasst worden:

„sonstige Vergütungen jeder Art“ lt. Kto. 5700 „Fremdleistungen“:

2014:

2015:

2016:

2017:

DD:

€ 5.300,-

€ 0,-

€ 0,-

€ 0,-

CC:

€ 35.903,45

€ 113.237,21

€ 121.906,53

€ 98.022,37

€ 41.203,45

€ 113.237,21

€ 121.906,53

€ 98.022,37

€ 374.369,5

Unter zahlreicher Anführung und inhaltlicher Auseinandersetzung mit der höchstgerichtlichen Rechtsprechung wurde in dieser Stellungnahme im Weiteren insbesondere Folgendes ausgeführt:

Im konkreten Fall würden die beiden wesentlich beteiligten Geschäftsführer, Herr DD (Beteiligung 50%) sowie Herr CC (Beteiligung 40% bis Jänner 2016; Beteiligung 50% ab Jänner 2016) die Gesellschaft vertreten, weshalb schon aus diesem Grund aufgrund des nunmehr klarstellenden Erkenntnisses des VwGH vom 10.11.2004,

ZI 2003/13/0018, eine Eingliederung der beiden Gesellschafter-Geschäftsführer in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft zweifelsfrei vorliege bzw das Merkmal der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der beschwerdeführenden Gesellschaft zweifelsfrei gegeben sei. Dem Vorbringen in der Beschwerde, dass die Gesellschafter-Geschäftsführer neben ihrer (unentgeltlichen) Geschäftsführertätigkeit auch die Tätigkeit als Einzelunternehmer (lt. Rechnungslegung als selbstständiger Unternehmensberater) ausüben, und dass diese Honorare aus „Fremdleistungen“ keinen Ausfluss aus der Geschäftsführertätigkeit hätten, sondern im Rahmen eines jeweiligen eigenen Einzelunternehmens erwirtschaftet worden seien, wurde in dieser Stellungnahme entgegengehalten, dass nach der Rechtsprechung des VwGH die Vorschrift des

§ 22 Z 2 Teilstich 2 des EStG 1988 auf die Art der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten nicht abstelle und abgesehen davon nicht nur die Tätigkeit als handelsrechtlicher Geschäftsführer unter diese Bestimmung falle, sondern auch operative Tätigkeiten. Hinsichtlich der Tätigkeiten im „operativen Bereich“ wurde weiter ausgeführt, dass aus sämtlichen im Rahmen der Nachschau vorgelegten Belegen hinsichtlich der oa Bezüge aus „Fremdleistungen“ der Gesellschafter-Geschäftsführer hervorgehe, dass die Gesellschafter-Geschäftsführer kontinuierlich verschiedene Tätigkeiten (wie Erstellung von Energieleistungskennzahlen, Energieflussdiagrammen, energetischen Zielen sowie Beratungen) im Rahmen der „AA GmbH“ durchgeführt und somit ein operatives Wirken auf dem Betätigungsfeld der „AA GmbH“ entfaltet hätten.

Bestätigt wurden in dieser Stellungnahme die Angaben in der Beschwerde, dass die Beschwerdeführerin eine sehr schmale organisatorische Struktur (lediglich eine geringfügig beschäftigte Dienstnehmerin, Frau EE als Büroassistenz) aufweise und dass die Gesellschaft in einem ähnlichen Bereich tätig sei wie das Einzelunternehmen des CC, welches zudem den gleichen Sitz habe wie die Beschwerdeführerin. Aufgrund der schmalen Organisationsstruktur seien somit lediglich die Gesellschafter-Geschäftsführer aufgrund deren fachlichen Kompetenz imstande, die bei der Beschwerdeführerin eingetroffenen Aufträge zu übernehmen. Das zeige sich auch zahlenmäßig anhand einer Gegenüberstellung der in den Jahresabschlüssen der Beschwerdeführerin ausgewiesenen Umsatzerlöse (Kto. 4000 und 4100) mit den Fremdleistungen (Kto. 5700), welche eine korrespondierende jährliche Entwicklung zwischen Umsatzerlös und Fremdleistung aufwiesen:

2014:

2015:

2016:

2017:

Kto. 4000 Erlöse Inland:

€ 47.728,07

€ 149.390,87

€ 148.850,80

€ 132.071,60

Kto. 4100 Erlöse EU:

€ 11.084,97

€ 0

€ 0

€ 0

Umsatzerlöse:

€ 58.813,04

€ 149.390,87

€ 148.850,80

€ 132.071,60

Kto. 5700 Fremdleistungen: € 55.381,45 € 121.967,21 € 126.513,37 € 105.038,45

Weiters wurde in dieser Stellungnahme ausgeführt, dass es zutreffe, dass beide Geschäftsführer für Ihre Tätigkeit als „handelsrechtliche Geschäftsführer“ keine Vergütungen erhielten, jedoch beide für ihre Leistung im „operativen Bereich“ an die Gesellschaft Rechnung legten. Wenn nunmehr im Rahmen der Beschwerde vom Umkehrschluss ausgegangen werde, dass, wenn keine Geschäftsführerbezüge (Anmerkung: für die Tätigkeit als „handelsrechtlicher Geschäftsführer“) ausbezahlt worden sind, somit keine organisatorische Eingliederung in den Betrieb aus diesem Umstand vorliege, sei dem entgegenzuhalten, dass neben dem „Geschäftsführergehalt“ auch „sonstigen Vergütungen jeder Art“ im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 der Kommunalsteuer zu unterwerfen seien. Der Tatbestand der Eingliederung hänge nämlich nicht vom Vorliegen einer Gehaltauszahlung an den Geschäftsführer ab, sondern, wie in der Beschwerde zutreffenderweise ausgeführt, liege eine organisatorische Eingliederung nach der höchstgerichtlichen Judikatur bei „jeder nach außen hin auf Dauer angelegten Tätigkeit, mit der der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken auf ihrem Betätigungsfeld, verwirklicht wird“ vor. In diesem Zusammenhang wurde im Detail auf die „Information des Bundesministeriums für Finanzen zum Kommunalsteuergesetz“ verwiesen. Weiters wurde ausgeführt, dass das Einzelunternehmen CC, ebenfalls mit Sitz in Adresse 1, \*\*\*\* Z, im Zeitraum der KommSt-Nachschaue über die „AA GmbH“ (2014 - 2017) hinsichtlich Kommunalsteuer bei der Stadt Z nicht veranlagt gewesen sei. Erst ab dem 01.03.2018 sei dem Einzelunternehmer CC eine Abgabenummer hinsichtlich Kommunalsteuer zugeteilt worden (Abg.-Nr. \*\*\*), und sei für das Jahr 2018 eine Nullerklärung abgegeben worden. Somit habe sich ergeben, dass sämtliche Leistungskomponenten in der Vergütung an das Einzelunternehmen dem Geschäftsführer CC zuzurechnen seien. Da die beiden Geschäftsführer in den Betrieb der Gesellschaft eingegliedert seien, seien die auf dem Sachkonto 5700 „Fremdleistungen“ ausgewiesenen „sonstigen Vergütungen jeder Art“ der beiden wesentlich beteiligten Geschäftsführer in Höhe von insgesamt € 374.369,56 im Rahmen der Kommunalsteuernachschaue 2014 - 2017 nachzubemessen gewesen.

Mit Beschwerdevorentscheidung des Stadt Z vom 25.09.2019, Zl \*\*\*, wurde ua die gemeinsame Beschwerde gegen die vier separaten Festsetzungsbescheide jeweils vom 21.02.2019, Zlen \*\*\*, \*\*\*, \*\*\* und \*\*\* für die Jahre 2014 bis 2017 mit näheren Ausführungen unter Bezugnahme auf die höchstgerichtliche Rechtsprechung sowie die Information des BMF zum Kommunalsteuergesetz als unbegründet abgewiesen. Zusammengefasst wurde ausgeführt, dass nicht einmal vorgebracht worden sei, dass die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer eigene Unternehmensstrukturen zur Leistungserbringung an die Beschwerdeführerin benutztten oder überhaupt über solcher verfügten. Vielmehr sei vorgebracht worden, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer CC wegen seiner fachlichen Kompetenz Leistungen für die Beschwerdeführerin erbracht habe und er in diesem Sinn die an die Beschwerdeführerin ergangenen Aufträge direkt übernommen habe. Die beiden Gesellschafter, die als solche auch im Firmenbuch eingetragen und mit je 50 % an der Beschwerdeführerin beteiligt seien, bezogen seit mehreren Jahren „sonstige Vergütungen jeder Art“ und seien

im betreffenden Zeitraum durch ihre handelsrechtliche Stellung und ihre Leistungserbringung kontinuierlich für den Unternehmenszweck tätig gewesen. Die von den beiden Gesellschafter-Geschäftsführern abgerechneten Leistungen seien sohin in die Kommunalsteuerbemessungs-grundlage der Beschwerdeführerin miteinzubeziehen gewesen.

Der Antrag auf Erstreckung der Frist zur Einbringung eines Vorlageantrages wurde mit Bescheid vom 07.11.2019; Zl \*\*\*, als unbegründet abgewiesen.

Mit Bescheid vom 09.12.2019; Zl \*\*\*, wurde dieser Bescheid wieder aufgehoben und die Frist zur Einbringung eines Vorlageantrages bis 20.12.2019 erstreckt.

Mit Schriftsatz vom 20.12.2019 wurde dann – unter Anschluss von Beilagen - ein Vorlageantrag gestellt und darin im Wesentlichen vorgebracht, dass gegenständlich keine Einbindung der Geschäftsführer in den betrieblichen Organismus der Beschwerdeführerin gegeben und das diesbezügliche Verfahren der belangten Behörde mangelhaft gewesen sei.

## II. Beweiswürdigung:

Zur Klärung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes wurde Beweis aufgenommen durch Einsichtnahme in den von der belangten Behörde vorgelegten Abgabenakt.

Daraus ergibt sich, dass der entscheidungsrelevante Sachverhalt nach Ansicht des erkennenden Gerichts im gegenständlichen Verfahren aufgrund der Aktenlage feststeht und eine mündliche Erörterung, wie im Folgenden im Detail dargetan, eine weitere Klärung der Rechtssache im Umfang der gegenständlichen Prüfbefugnis nicht erwarten lässt.

Es waren keine Fragen der Beweiswürdigung im Umfang der maßgeblichen Entscheidungserwägungen zu klären, sodass einem Entfall der mündlichen Verhandlung weder Art 6 Abs 1 EMRK noch Art 47 GRC entgegenstanden (vgl EGMR 10.05.2007, Nr 7401/04; EGMR 03.05.2007, Nr 17.912/0518; VwGH 18.10.1999, Zl 96/10/0199; VwGH 27.08.2014, Zl 2013/05/0169; VwGH 16.10.2019, Ra 2019/07/0095; uva).

Es konnte daher von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung abgesehen werden, die im Übrigen auch von keiner der Parteien des Beschwerdeverfahrens beantragt wurde.

## III. Rechtslage:

Gegenständlich sind insbesondere folgende Rechtsvorschriften entscheidungsrelevant:

Kommunalsteuergesetz 1993 – KommStG 1993, BGBI Nr 819/1993 in den hier maßgeblichen Fassungen (zu § 5 und § 11)

BGBI I Nr 76/2011:

Bemessungsgrundlage

§ 5

(1) Bemessungsgrundlage ist die Summe der Arbeitslöhne, die an die Dienstnehmer der in der Gemeinde gelegenen Betriebsstätte gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer (Lohnsteuer) unterliegen. Arbeitslöhne sind

1. a)

im Falle des § 2 lit. a Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 und an freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG,

(...)

BGBI I Nr 20/2009:

„Entstehung der Steuerschuld, Selbstberechnung, Fälligkeit und Steuererklärung

§ 11

(...)

(3) Erweist sich die Selbstberechnung des Unternehmers als nicht richtig oder wird die selbstberechnete

Kommunalsteuer nicht oder nicht vollständig entrichtet, hat die Gemeinde einen Kommunalsteuerbescheid zu erlassen. Von der Erlassung eines solchen Bescheides ist abzusehen, wenn der Steuerschuldner nachträglich die Selbstberechnung berichtigt.

(...)"

BGBI I Nr 163/2015:

„Entstehung der Steuerschuld, Selbstberechnung, Fälligkeit und Steuererklärung

§ 11

(...)

3) Ein im Rahmen der Selbstberechnung vom Steuerschuldner selbst berechneter und der Abgabenbehörde bekannt gegebener Kommunalsteuerbetrag ist vollstreckbar. Wird kein selbstberechneter Betrag der Abgabenbehörde bekannt gegeben oder erweist sich die Selbstberechnung als nicht richtig, hat die Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid zu erfolgen. Von der Erlassung eines solchen Abgabenbescheides kann abgesehen werden, wenn der Steuerschuldner nachträglich die Selbstberechnung binnen drei Monaten ab Einreichung der Abgabenerklärung berichtigt; erweist sich die Berichtigung als nicht richtig, hat die Gemeinde einen Kommunalsteuerbescheid zu erlassen.

(...)"

Einkommensteuergesetz 1988 – EStG 1988, BGBI Nr 400/1988 in den hier maßgeblichen FassungenBGBI Nr 201/1996 bzw BGBI I Nr 117/2016 (zu § 22):

„Selbständige Arbeit (§ 2 Abs. 3 Z 2)

§ 22

Einkünfte aus selbständiger Arbeit sind:

(...)

1. 2.

Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit. Darunter fallen nur:

○ –

Einkünfte aus einer vermögensverwaltenden Tätigkeit (zB 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. 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.

(...)"

IV. Erwägungen:

1. Nach dem Grundsatz der Zeitbezogenheit von Abgabenvorschriften sind grundsätzlich jene Vorschriften heranzuziehen, die in dem Zeitpunkt gegolten haben, in dem der Sachverhalt verwirklicht wurde, an den das Gesetz oder die Verordnung das Entstehen der Abgabenpflicht knüpft (vgl VwGH 20.05.1988, 86/17/0178; VwGH 30.10.1991, 86/17/0149; VwGH 26.01.1996, 95/17/0207, uva).

Gemäß § 4 Abs 1 Bundesabgabenordnung - BAO entsteht der Abgabenanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das jeweilige Materiengesetz die Abgabepflicht knüpft.

Tatbestand ist die Gesamtheit der in den materiellen Rechtsnormen enthaltenen abstrakten Voraussetzungen, bei

deren konkretem Vorliegen (Tatbestandsverwirklichung) bestimmte Rechtsfolgen (Abgabenschuld und Abgabenanspruch) eintreten sollen (vgl VwGH 15.12.1995, 93/17/0037; 17.08.1998, 97/17/0105; Ritz/Koran, BAO7, § 4, Rz 4ff).

Entsprechend dem Grundsatz der Zeitbezogenheit von Abgabenvorschriften hat auch das Landesverwaltungsgericht die Sach- und Rechtslage zum Zeitpunkt der Verwirklichung des Abgabentatbestandes seiner Entscheidung zu Grunde zu legen (VwGH 11.09.2015, Ro 2014/17/0026).

2. Bemessungsgrundlage hinsichtlich der Kommunalsteuer ist nach § 5 Abs 1 Kommunalsteuergesetz die Summe der Arbeitslöhne, die an die Dienstnehmer der in der Gemeinde gelegenen Betriebsstätte gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer (Lohnsteuer) unterliegen.

Dienstnehmer sind ua nach § 2 lit a Kommunalsteuergesetz Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen, freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Arbeitslöhne sind nach § 5 Abs 1 Kommunalsteuergesetz ua auch Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 Einkommensteuergesetzes 1988 und an freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG (§ 5 Abs 1 lit a Kommunalsteuergesetz).

3. Gemäß § 22 Z 2 zweiter Teilstrich Einkommensteuergesetz 1988 – EStG 1988 sind Einkünfte aus sonstiger 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.

Wird das in § 47 Abs 2 EStG 1988 normierte Tatbestandselement der Weisungsgebundenheit durch den Ausdruck "sonst" in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 beseitigt (oder im Verständnis des VwGH 23.04.2001, 2001/14/0054, "hinzugedacht"), dann kann sich der Ausdruck "alle" in derselben - auf die gesetzliche Definition des steuerrechtlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs 2 EStG verweisenden - Vorschrift damit (primär) nur auf das verbleibende gesetzliche Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers beziehen. Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen eines Unternehmerrisikos oder einer als "laufend" zu erkennenden Lohnzahlung, kann in einer dem Gesetzeswortlaut verpflichteten Auslegung Bedeutung für die Verwirklichung des Tatbestandes des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nur noch in solchen Fällen zukommen, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht klar zu erkennen wäre (vgl VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018 (verstärkter Senat); VwGH 20.02.2008, 2007/15/0267 VwGH 25 06 2008 2006/15/0349; ua).

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH hindert der Umstand, dass ein wesentlich beteiligter Gesellschafter nicht nur Aufgaben der Geschäftsführung, sondern auch Tätigkeiten im operativen Bereich der Gesellschaft ausübt, grundsätzlich nicht die Zurechnung sämtlicher Bezüge unter § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988, da diese Bestimmung auf die Art der Tätigkeit des an der Gesellschaft wesentlich Beteiligten nicht abstellt (vgl VwGH 25.11.2009, 2007/15/0181; VwGH 19.03.2008, 2008/15/0083; uva).

Weiters wurde vom VwGH in seinem Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018 (verstärkter Senat), ua auch ausgeführt, dass das für die Erfüllung des Tatbestandes der Einkünfteerzielung nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 notwendige Merkmal der Eingliederung des tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt wird, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken auf ihrem Betätigungsfeld, verwirklicht wird, ohne dass dabei von Bedeutung wäre, in welcher Weise die aus der Tätigkeit erzielten Einkünfte zu qualifizieren wären, wenn die Tätigkeit nicht für die Gesellschaft geleistet würde. Mit der

Erzielung von Einkünften aus Vergütungen im Sinne des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 werden zufolge der Qualität dieser Vorschrift als lex specialis gegenüber anderen Einkünftetabeständen diese nämlich - wie dies der Verwaltungsgerichtshof schon in seinem Erkenntnis vom 26.11.2003, 2001/13/0219, so entschieden hat - durch eine solche Tätigkeit rechtlich verdrängt, welche durch einen Steuerpflichtigen in seiner Eigenschaft als Gesellschafter jener Gesellschaft gegenüber erbracht wird, an der er im Sinne des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 wesentlich beteiligt ist.

4. Wenn ein wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH allenfalls auch neben seinem Gehalt als Gesellschafter-Geschäftsführer freiberufliche Honorare als Einzelunternehmer mit dieser GmbH abrechnet, sind nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH auch diese Honorare grundsätzlich in die Bemessungsgrundlage nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 in die Bemessungsgrundlage der Kommunalsteuerpflicht miteinzubeziehen und wird auf die Art der Tätigkeit nicht abstellt (vgl VwGH 07.07.2011, 2010/15/0048; ua).

Solche Vergütungen wären nur dann nicht in die Bemessungsgrundlage nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 und somit nicht in die Kommunalsteuerbemessungsgrundlage einzubeziehen, wenn das Einzelunternehmen des Gesellschafter-Geschäftsführers über eine eigene unternehmerische Struktur (wie beispielsweise Mitarbeiter) verfügt und nicht bloß die eigene Leistung des Gesellschafter-Geschäftsführers honoriert wird.

Nur dann wenn die Leistungen von Arbeitnehmern des Einzelunternehmens des Gesellschafter-Geschäftsführers erbracht würden, kommt eine Einbeziehung der vom Gesellschafter in Rechnung gestellten Beträge in die Bemessungsgrundlage für die KommSt nicht in Betracht (vgl VwGH 01.06.2016, 2013/13/0061).

Die Leistungskomponente in der Vergütung an das Einzelunternehmen, die dem Gesellschafter-Geschäftsführer zuzurechnen ist, wäre aber jedenfalls in die Kommunalsteuerbemessungsgrundlage miteinzubeziehen (vgl dazu auch Information des Bundesministeriums für Finanzen zum Kommunalsteuergesetz 1993" vom 28.12.2011, BMF-010222/0260-VI/7/2011 idF 29.01.2018, BMF-010222/0114-1V/7/2017).

5. Soweit von der Beschwerdeführerin mit näherem Vorbringen zusammengefasst geltend gemacht wird, dass die von den beiden Geschäftsführern für die Gesellschaft erbrachten Leistungen zu Unrecht der Kommunalsteuerpflicht der Beschwerdeführerin unterstellt worden seien, ist diesem Vorbringen im Lichte der höchstgerichtlichen Rechtsprechung daher Folgendes entgegenzuhalten:

Nach der nunmehr ständigen Rechtsprechung des VwGH ist allein die Eingliederung in den betrieblichen Organismus des Unternehmens maßgeblich und ist dies bereits bei einer auf Dauer angelegten Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung gegeben (vgl VwGH 20.02.2008, 2007/15/0267; VwGH 25.06.2008, 2006/15/0349; ua).

Im gegenständlichen Fall ergibt sich aus dem vorgelegten Abgabenakt, dass bei den beiden wesentlich beteiligten Geschäftsführern (DD - Beteiligung von 50% sowie CC - Beteiligung von 40% bis Jänner 2016 sowie Beteiligung von 50% ab Jänner 2016) daher im Lichte der höchstgerichtlichen Rechtsprechung schon aufgrund des Umfanges ihrer jeweiligen Beteiligung bei beiden Gesellschafter-Geschäftsführer das Merkmal der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der beschwerdeführenden Gesellschaft gegeben ist.

Zudem ergibt sich aus dem vorgelegten Abgabenakt weiters, dass die beiden Geschäftsführer für ihre Tätigkeit als „handelsrechtliche Geschäftsführer“ keine Vergütungen erhalten haben, jedoch beide für ihre Leistung im „operativen Bereich“ an die Gesellschaft Rechnungen legten.

Wie der VwGH in ständiger Rechtsprechung ausführt, hängt der Tatbestand der Eingliederung nicht vom Vorliegen einer Gehaltauszahlung an den Geschäftsführer in dieser Funktion ab, sondern, liegt eine organisatorische Eingliederung bereits bei jeder nach außen hin auf Dauer angelegten Tätigkeit, mit der der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken auf ihrem Betätigungsgebiet, verwirklicht wird, vor.

6. Soweit von der Beschwerdeführerin weiters zusammengefasst vorgebracht wurde, dass die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer neben ihrer (unentgeltlichen) Geschäftsführer-tätigkeit auch die Tätigkeit als Einzelunternehmer (lt Rechnungslegung als selbstständiger Unternehmensberater) ausüben und die Honorare aus „Fremdleistungen“ kein Ausfluss aus der Geschäftsführertätigkeit seien, sondern im Rahmen eines jeweiligen eigenen Einzelunternehmens erwirtschaftet würden, ist dazu Folgendes auszuführen:

Wie von der Beschwerdeführerin selbst vorgebracht und sich zudem auch aus dem vorgelegten Abgabenakt ergibt,

weist das Unternehmen der Beschwerdeführerin eine sehr schmale organisatorische Struktur auf und ist dort lediglich eine geringfügige Dienstnehmerin, nämlich Frau EE als Büroassistenz beschäftigt.

Zudem ist die Beschwerdeführerin in einem ähnlichen Bereich tätig, wie das Einzelunternehmen des Gesellschafter-Geschäftsführers CC, welches zudem den gleichen Sitz hat, wie die Beschwerdeführerin.

Aufgrund der im konkreten gegenständlichen Fall gegebenen Organisationsstruktur waren somit lediglich die Gesellschafter-Geschäftsführer aufgrund deren fachlichen Kompetenz imstande, die bei der Beschwerdeführerin eingetroffenen Aufträge zu übernehmen und wurde diese auch in der Beschwerde bestätigt.

Lediglich ergänzend ist dazu noch anzumerken, dass sich aus der im vorgelegten Akt einliegenden Stellungnahme der Abteilung Gemeindeabgaben – Prüfung vom 19.07.2019 ergibt, dass sich dies auch zahlenmäßig in der Gegenüberstellung der in den Jahresabschlüssen der Beschwerdeführerin ausgewiesenen Umsatzerlöse (Kto. 4000 und 4100) mit den Fremdleistungen (Kto. 5700), welche eine korrespondierende jährliche Entwicklung zwischen Umsatzerlös und Fremdleistung aufweisen, zeigt.

Weiters ergibt sich aus dem vorgelegten Akt, dass das Einzelunternehmen des CC im gegenständlich relevanten Zeitraum von 2014 bis 2017 hinsichtlich Kommunalsteuer bei der Abgabenbehörde der Stadt Z nicht veranlagt war. Erst ab dem 01.03.2018 wurde dem Einzelunternehmer CC eine Abgabennummer hinsichtlich der Kommunalsteuer zugeteilt und wurde für das Jahr 2018 eine „Nullerklärung“ abgegeben.

7. Zusammengefasst ergibt sich daher im Lichte der höchstgerichtlichen Rechtsprechung im konkreten gegenständlichen Fall Folgendes:

Eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus einer GmbH ist bereits dann gegeben, wenn eine Person über einen längeren Zeitraum die Aufgaben der Geschäftsführung erfüllt.

Zudem wird eine Eingliederung auch bereits durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird.

Ob daher die konkreten Personen im operativen Bereich der Gesellschaft oder im Bereich der Geschäftsführung tätig sind ist dabei unerheblich und steht einer Eingliederung ua auch nicht entgegen wenn eine Unregelmäßigkeit in der Arbeitserbringung gegeben ist.

Dass die jeweils betreffenden Leistungen nicht von den Gesellschafter-Geschäftsführern selbst, sondern von Arbeitnehmern der Einzelunternehmen der Gesellschafter-Geschäftsführern erbracht worden wäre, wurde von der Beschwerdeführerin nie vorgebracht.

Aufgrund des Umfanges der Beteiligung der beiden Gesellschafter-Geschäftsführer der Beschwerdeführerin sowie aufgrund der äußerst schmalen Organisationsstruktur der Beschwerdeführerin (nur eine geringfügige Dienstnehmerin als Büroassistenz) wodurch sich zwingend ergibt, dass die der Beschwerdeführerin erteilten Aufträge – wie von ihr selbst vorgebracht - auch nur von ihren beiden Gesellschafter-Geschäftsführer erfüllt werden konnten, waren daher auch diese Leistungen in die Bemessungsgrundlage der Beschwerdeführerin betreffend die Kommunalsteuer miteinzubeziehen.

Der gegenständlichen Beschwerde gegen die vier Bescheide des Stadt Z jeweils vom 21.02.2019, Zlen \*\*\*, \*\*\*, \*\*\* und \*\*\*, mit denen gegenüber der Beschwerdeführerin für die Jahre 2014, 2015, 2016 und 2017 jeweils separat gemäß § 11 Abs 3 Kommunalsteuergesetz die Kommunalsteuer neu festgesetzt (sowie weiters jeweils unbekämpft gebliebene Säumniszuschläge vorgeschrieben) wurden, ist daher keine Berechtigung zugekommen.

V. Unzulässigkeit der ordentlichen Revision:

Die ordentliche Revision ist unzulässig, da keine Rechtsfrage iSd Art 133 Abs 4 B-VG zu beurteilen war, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Weder weicht die gegenständliche Entscheidung von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, noch fehlt es an einer Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Weiters ist die dazu vorliegende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch nicht als uneinheitlich zu beurteilen.

Dazu kann insbesondere auf die in dieser Entscheidung angeführte höchstgerichtliche Rechtsprechung verwiesen werden.

Ebenfalls liegen keine sonstigen Hinweise auf eine grundsätzliche Bedeutung der zu lösenden Rechtsfrage vor.

#### Belehrung und Hinweise

Den Parteien des Beschwerdeverfahrens steht das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen ab Zustellung dieser Entscheidung, wenn das Landesverwaltungsgericht Tirol dies in seinem Spruch zugelassen hat, eine ordentliche, ansonsten eine außerordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben. Die Revision ist schriftlich innerhalb von sechs Wochen ab Zustellung der Entscheidung beim Landesverwaltungsgericht Tirol einzubringen. Sie ist - abgesehen von den gesetzlichen Ausnahmen - durch eine bevollmächtigte Rechtsanwältin oder einen bevollmächtigten Rechtsanwalt, von einer Steuerberaterin bzw. einem Steuerberater oder einer Wirtschaftsprüferin bzw. einem Wirtschaftsprüfer abzufassen und einzubringen.

Beschwerdeführenden Parteien und den im Beschwerdeverfahren Beigetretenen steht weiters das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen ab Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde ist direkt beim Verfassungsgerichtshof einzubringen. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlichen Ausnahmen - durch eine bevollmächtigte Rechtsanwältin oder einen bevollmächtigten Rechtsanwalt eingebracht werden.

Die für eine Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof oder eine Revision zu entrichtende Eingabegebühr beträgt Euro 240,00.

Es besteht die Möglichkeit, für das Beschwerdeverfahren vor dem Verfassungsgerichtshof und für das Revisionsverfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof Verfahrenshilfe zu beantragen. Verfahrenshilfe ist zur Gänze oder zum Teil zu bewilligen, wenn die Partei außerstande ist, die Kosten der Führung des Verfahrens ohne Beeinträchtigung des notwendigen Unterhalts zu bestreiten bzw. wenn die zur Führung des Verfahrens erforderlichen Mittel weder von der Partei noch von den an der Führung des Verfahrens wirtschaftlich Beteiligten aufgebracht werden können und die beabsichtigte Rechtsverfolgung oder Rechtsverteidigung nicht als offenbar mutwillig oder aussichtslos erscheint.

Für das Revisionsverfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof ist der Antrag auf Verfahrenshilfe innerhalb der oben angeführten Frist im Fall der Zulassung der ordentlichen Revision beim Landesverwaltungsgericht Tirol einzubringen. Im Fall der Nichtzulassung der ordentlichen Revision ist der Antrag auf Verfahrenshilfe beim Verwaltungsgerichtshof einzubringen. Dabei ist im Antrag an den Verwaltungsgerichtshof, soweit dies dem Antragsteller zumutbar ist, kurz zu begründen, warum entgegen dem Ausspruch des Verwaltungsgerichtes die Revision für zulässig erachtet wird.

Für das Beschwerdeverfahren vor dem Verfassungsgerichtshof ist der Antrag auf Verfahrenshilfe innerhalb der oben angeführten Frist beim Verfassungsgerichtshof einzubringen. Zur Vorgangsweise für die elektronische Einbringung und zu weiteren Informationen wird auf die Website des Verfassungsgerichtshofes verwiesen.

Zudem besteht die Möglichkeit, auf die Revision beim Verwaltungsgerichtshof und die Beschwerde beim Verfassungsgerichtshof zu verzichten. Ein solcher Verzicht hat zur Folge, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof und eine Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof nicht mehr erhoben werden können.

Landesverwaltungsgericht Tirol

Dr.in Gst

**Quelle:** Landesverwaltungsgericht Tirol LVwg Tirol, <https://www.lvwg-tirol.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.  
[www.jusline.at](http://www.jusline.at)