

# TE Vwgh Erkenntnis 2005/2/23 2001/14/0015

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 23.02.2005

## **Index**

10/07 Verwaltungsgerichtshof;  
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;  
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## **Norm**

BAO §288 Abs1 litd;  
BAO §93 Abs3 lita;  
EStG 1988 §22 Z2;  
EStG 1988 §25 Abs1 Z1 litb;  
EStG 1988 §47 Abs2;  
VwGG §41 Abs1;  
VwGG §42 Abs2 Z3;

## **Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde der B GmbH in I., vertreten durch Mag. Wolfgang Reitschuler, Beeideter Wirtschaftsprüfer in 6020 Innsbruck, Neuhauserstraße 7/1, gegen den Bescheid der Berufungskommission in Abgabensachen der Landeshauptstadt Innsbruck vom 18. Dezember 2000, Zi. I-6314/2000, betreffend Kommunalsteuer für den Zeitraum der Jahre 1995 bis 1999, zu Recht erkannt:

## **Spruch**

Die Beschwerde wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Die Landeshauptstadt Innsbruck hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von 1.172,88 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## **Begründung**

Anlässlich einer bei der Beschwerdeführerin durchgeföhrten Kommunalsteuerprüfung der Jahre 1995 bis 1999 wurde unter anderem festgestellt, dass die "gewährten Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. b EStG 1988" in näher angeführter Höhe nicht der Kommunalsteuer unterworfen worden seien. Es sei daher entsprechende Kommunalsteuer nachzufordern. In der gegen den entsprechend erlassenen Bescheid erhobenen Berufung wurde vorgebracht, an der Beschwerdeführerin seien ausschließlich Fachärzte im Ausmaß zwischen 6 und 8 % beteiligt. Im Prüfungszeitraum hätten sechs namentlich genannte Gesellschafter Werkvertragshonorare erhalten. Schriftliche Werkverträge seien nur

mit zweien dieser Gesellschafter abgeschlossen worden, mit den anderen Gesellschaftern bestünden mündliche Werkverträge. An Gründen, weshalb die Honorare als monatliches Pauschale vereinbart worden seien, wurde angegeben, dass in der privaten Krankenanstalt von entsprechend geschultem Personal unter der Aufsicht einer Ärztin Knochendictemessungen durchgeführt würden. Pro Tag könnten mit dem Knochendosimeter nur eine bestimmte Anzahl von Messungen durchgeführt werden. Die Untersuchungsergebnisse würden anschließend dem jeweils eingeteilten Gesellschafter oder Gesellschafter-Geschäftsführer, welcher gleichzeitig selbstständiger Facharzt für Gynäkologie sei, in dessen Praxis zur Befunderstellung übermittelt. Die Höhe der Vergütungen habe sich durch die Anzahl der Befunde pro Monat mal Honorarsatz pro Befund ergeben. Da pro Monat bedingt durch die Kapazitätsgrenze des medizinischen Gerätes im Durchschnitt in etwa gleich viel Untersuchungen vorgenommen würden, habe sich ein monatlich gleichbleibendes Honorar ergeben. Da die Auftragnehmer keinen Anspruch auf Urlaub, Sonderzahlungen, Abfertigung und Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall hätten, sich jederzeit von einem anderen Facharzt vertreten lassen könnten, die Tätigkeiten zu völlig unregelmäßigen Zeiten in der Praxis des Gesellschafters durchgeführt würden und für die Befunde der jeweilige Auftragnehmer verantwortlich und haftbar sei, ergäbe sich daraus, dass die Einkünfte aus der entsprechenden Tätigkeit solche aus einer sonstigen selbstständigen Arbeit gemäß § 22 Z. 2 Teilstrich 1 EStG 1988 darstellten, welche nicht der Kommunalsteuer unterliegen.

Einer Stellungnahme des Prüfers zur Berufung ist zu entnehmen, dass - entgegen dem Berufungsvorbringen - nur fünf der genannten sechs Gesellschafter für ihre Tätigkeit Bezüge erhalten hätten. Von diesen fünf Gesellschaftern hätten laut Firmenbuchauszug zwei die Agenden handelsrechtlicher Geschäftsführer innegehabt. Bei einem dieser Gesellschafter-Geschäftsführer sowie einem "reinen" Gesellschafter seien die aus ihrer Tätigkeit in der Gesellschaft erwachsenen Rechte und Pflichten in einem sogenannten "Geschäftsführer-Werkvertrag" geregelt worden. Mit dem zweiten Gesellschafter-Geschäftsführer sowie den beiden "restlichen reinen" Gesellschaftern seien lediglich mündliche "Geschäftsführer-Werkverträge", jedoch mit gleichem Inhalt wie jene der schriftlichen Verträge - mit Ausnahme des monatlichen Brutttopauschalhonorars - abgeschlossen worden. Den entsprechenden, dieser Stellungnahme angeschlossenen Kopien der schriftlichen "Geschäftsführer Werkverträge" ist - auch bezüglich Dr. Herbert A., welcher im Berufungszeitraum nicht Geschäftsführer war - neben einem bestimmten monatlichen Entgelt unter anderem (in einer Präambel) die Vereinbarung zu entnehmen, dass der Auftragnehmer die Tätigkeit als "handelsrechtlicher verantwortlicher" Geschäftsführer und frei von persönlicher Abhängigkeit ausübe. Nach "§ 3 Allgemeine Rechtsstellung des Auftragnehmers" sei der Geschäftsführer in seiner Tätigkeit eigenverantwortlich und frei von persönlicher Abhängigkeit. Er sei an betriebliche Ordnungsvorschriften wie Arbeitsort, Arbeitszeit, arbeitsbezogenes Verhalten nicht gebunden, jedoch berechtigt und verpflichtet, diese Ordnungsvorschriften für die Dienstnehmer der Gesellschaft zu erlassen und deren Einhaltung zu überwachen.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung ab. Dies im Wesentlichen mit der Begründung, die nach dem Berufungsvorbringen fehlende Gebundenheit an betriebliche Ordnungsvorschriften, wie Arbeitsort, Arbeitszeit, arbeitsbezogenes Verhalten etc., stehe im Zusammenhang mit der auf Grund der gesellschaftlichen Beziehung fehlenden Weisungsgebundenheit. Urlaub, Sonderzahlungen, Abfertigung und Entgeltfortzahlung seien keine unabdingbaren Voraussetzungen eines steuerlichen Dienstverhältnisses, daher seien die diesbezüglich fehlenden Ansprüche nicht von maßgebender Bedeutung. Andererseits sei die gemäß § 3 des "Geschäftsführer-Werkvertrages" vereinbarte Berechtigung bzw. Verpflichtung, die betrieblichen Ordnungsvorschriften für die Dienstnehmer der Gesellschaft zu erlassen und deren Einhaltung zu überwachen, ohne eine entsprechend starke organisatorische Eingliederung in die, wenn auch selbst geschaffenen betrieblichen Strukturen wohl kaum einzuhalten. Seien die "Gesellschafter/Gesellschafter-Geschäftsführer" innerhalb des von ihnen gestalteten Organisationsgefüges tätig, so verrichteten sie ihre Leistungen in der Art eines Dienstnehmers. Im Hinblick auf die erfolgsunabhängige Entlohnung fehle ein Unternehmerrisiko. Gegenstand der sogenannten "Geschäftsführer-Werkverträge" sei die auf Dauer angelegte und damit zeitraumbezogene Erbringung von Leistungen. Die Verpflichtung zur Herbeiführung eines bestimmten Erfolges sei nicht vereinbart worden. Die fünf in Rede stehenden Gesellschafter bzw. Gesellschafter-Geschäftsführer seien daher jeweils in der Art eines Dienstnehmers im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 tätig gewesen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde erwogen:

Die Begründung eines Bescheides muss erkennen lassen, welcher Sachverhalt der Entscheidung zu Grunde gelegt wurde, aus welchen Erwägungen die belangte Behörde zur Einsicht gelangt ist, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegt

und aus welchen Gründen die Behörde die Subsumtion des Sachverhaltes unter einen bestimmten Tatbestand für zutreffend erachtet. Die Begründung eines Bescheides muss in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Fall der Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen nachvollziehbar ist (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Mai 1997, 94/13/0200, mit zahlreichen weiteren Hinweisen).

Diesen Anforderungen an eine Bescheidbegründung entspricht der angefochtene Bescheid nicht. Hinsichtlich des der Entscheidung zu Grunde gelegten Sachverhaltes ist darauf hinzuweisen, dass die belangte Behörde davon ausgeht, dass von den sechzehn im Firmenbuch ausgewiesenen Gesellschaftern im Berufungszeitraum fünf Gesellschafter Bezüge bekommen hätten. Von diesen fünf Gesellschaftern hätten laut Firmenbuchauszug zwei die Agenden von handelsrechtlichen Geschäftsführern innegehabt. Mit einem dieser Gesellschafter-Geschäftsführer sowie einem "reinen" Gesellschafter seien die aus ihrer Tätigkeit in der Gesellschaft erwachsenden Rechte und Pflichten in einem sogenannten "Geschäftsführer-Werkvertrag" geregelt worden. Mit dem zweiten Gesellschafter-Geschäftsführer sowie den beiden "restlichen reinen" Gesellschaftern seien lediglich mündliche "Geschäftsführer-Werkverträge", jedoch mit gleichem Inhalt wie die schriftlichen Verträge abgeschlossen worden. In der Folge wird von der belangten Behörde aber weder dargestellt, worin der konkrete Inhalt (einschließlich der jeweiligen Entgeltvereinbarungen) dieser schriftlichen und entsprechenden mündlichen Vereinbarungen besteht, noch insbesondere darauf Bezug genommen, dass mit allen fünf Gesellschaftern "Geschäftsführer-Werkverträge" abgeschlossen worden sein sollen, obwohl nach den dargestellten Sachverhaltsannahmen nur zwei dieser Gesellschafter tatsächlich Geschäftsführer der Beschwerdeführerin waren. Sachverhaltsbezogen stellt die belangte Behörde aber auch nicht dar, welche - wohl unterschiedlichen - Rechte und/oder Pflichten sie hinsichtlich der Gesellschafter einerseits und der Gesellschafter-Geschäftsführer der Beschwerdeführerin andererseits als erwiesen angenommen hat und welche Gründe sie hiefür als ausschlaggebend erachtet hat.

Hinsichtlich der Subsumtion dieses - verfahrensrechtlich schon aus den angeführten Gründen mangelhaften - Sachverhaltes unter einen bestimmten Tatbestand geht die belangte Behörde erkennbar davon aus, dass im Beschwerdefall hinsichtlich der Gesellschafter und Gesellschafter-Geschäftsführer die Voraussetzungen des § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. b EStG 1988 vorliegen, somit unter anderem auch die Verpflichtung, den Weisungen eines anderen zu folgen, auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmung fehlt. Dass der Gesellschaftsvertrag im Beschwerdefall eine entsprechende Sonderbestimmung enthält und wie diese konkret formuliert ist wird nicht dargetan, obwohl auch dieses Sachverhaltselement für die abschließende Beurteilung, ob und aus welchen Gründen die entsprechenden Honorare allenfalls der Kommunalsteuer unterliegen, von Bedeutung ist (vgl. auch Sedlacek, Keine Dienstgeberbeitrags- und Kommunalsteuerpflicht bei Weisungsbindung?, SWK 2005, 305ff).

Da sich der angefochtene Bescheid daher als rechtswidrig infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erweist, war er gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 VwGG aufzuheben.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 23. Februar 2005

#### **Schlagworte**

Sachverhalt Beweiswürdigung

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2005:2001140015.X00

**Im RIS seit**

13.04.2005

**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)