OÖ. LANDESVERWALTUNGSGERICHT

4021 Linz / Volksgartenstraße 14
Telefon: +43 732 7075-18004
Fax: +43 732 7075-218018
E-Mail: post@lvwg-ooe.gv.at / www.lvwg-ooe.gv.at
DVR: 4011090

Geschäftszeichen: LVwG-450214/9/MZ/MA

Datum: Linz, 16. August 2017

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Landesverwaltungsgericht Oberösterreich erkennt durch seinen Richter Dr. Zeinhofer über die Beschwerde der K KG, x, vertreten durch Steuerberater Mag. C E, x, gegen den Bescheid des Stadtsenates der Stadt Wels vom 06.12.2016, GZ: RMB-StV-154-2015, betreffend Festsetzung von Kommunalsteuer nach Durchführung einer öffentlichen mündlichen Verhandlung

zu Recht:

I. Der Beschwerde wird stattgegeben und die Kommunalsteuer für die Jahre 2010 bis 2014 wie folgt festgesetzt:

Jahr	Bemessungsgrundlage	Kommunalsteuerschuld
2010	22.109,95	663,30
2011	29.133,11	873,99
2012	95.090,88	2.852,73
2013	264.106,53	7.923,20
2014	454.893,88	13.646,82

II. Gegen diese Entscheidung ist eine Revision unzulässig.

E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e

I. Verfahrensgang

I.1. Mit Schreiben vom 09.09.2015 wurden von der Beschwerdeführerin (im Folgenden „Bf“) durch ihre steuerliche Vertretung ein Rückzahlungsantrag für Kommunalsteuer iHv 4.047,19 Euro an den Magistrat Wels gestellt und gleichzeitig wurden korrigierte Kommunalsteuerjahreserklärungen für die Kalenderjahre 2010 bis 2014 eingereicht sowie Auszüge der Lohnkonten beigelegt. Begründet wurde der Antrag damit, dass M K Kommanditist der K KG sei und in den Jahren 2010 bis 2014 auch immer wieder als Dienstnehmer beschäftigt gewesen sei. Irrtümlich sei vom Dienstgeber trotzdem Kommunalsteuer berechnet und abgeführt worden, obwohl ein Kommanditist nicht als Dienstnehmer nach dem Kommunalsteuergesetz gelte.

I.2. Mit Schreiben vom 08.10.2015 forderte die Stadt Wels die Bf zur Stellungnahme hinsichtlich folgender Punkte auf:

- Welche Arbeitsleistungen hat Hr. M K im Betrieb geleistet?
- Wurde Hr. M K nach Arbeitsstunden bezahlt?
- Welchen gesellschaftlichen Einfluss hatte Hr. M K?
- Erhielt Hr. K neben den Arbeitsentgelten auch Gewinnbezüge?

I.3. Mit Schreiben vom 12.10.2015 gab die Bf durch ihren steuerlichen Vertreter folgende Stellungnahme ab:

„… Die K KG ist eine Kommanditgesellschaft mit Gewerbeschein. Die Einkünfte der Gesellschafter stellen gem. § 23 Z 2 EStG Einkünfte aus Gewerbebetrieb dar. Die Kommunalsteuer erfasst aber nur solche Bezüge, die unter § 25 Abs 1 Z 1 lit a oder b oder § 22 Z 2 EStG 1988 fallen. Dazu übermittle ich folgende Beilagen:

- VwGH-Entscheidung 97/15/0128 vom 11.9.1997
- Habsburg-Lothringen in Handbuch Personengesellschaften, Rz 20/13 (Seite 3, gelb markiert)
- Personalverrechnung in der Praxis, O u. O, Rz 951.

Anbei die geforderten Auskünfte:

1. Herr K ist als Verputzer tätig
2. er wird nach Arbeitsstunden bezahlt
3. der gesellschaftliche Einfluss (ist) durch die Kommanditistenstellung gering (keine Geschäftsführerbefugnisse)
4. Herr K erhält auch Gewinnbezüge (40% des Jahresgewinnes nach Abzug der Komplementärvergütungen) …“

Die in der Stellungnahme genannten Beilagen waren angeschlossen.

I.4. Mit Schreiben vom 23.10.2015 ersuchte die Stadt Wels um Übermittlung von Nachweisen für den angeführten Gewinnbezug in den Jahren 2010 bis 2014.

I.5. Mit Bescheid des Magistrats der Stadt Wels vom 20.04.2016, zugestellt am 25.04.2016, wurde der K KG für die Kalenderjahre 2010 bis 2014 die Kommunalsteuer wie folgt festgesetzt:

Jahr	erklärte Bemessungs-grundlage in €	festgesetzte Bemessungs-grundlage in €	Differenz Bemessungs-grundlage in €	Erklärte Kommunal-Steuer in €	Festgesetzte Kommunal-steuer in €	Differenz Kommunal-Steuer in €
2010	46.672,12	46.672,12	0,00	1.400,16	1.400,16	0,00
2011	58.530,96	58.530,96	0,00	1.755,93	1.755,93	0,00
2012	121.345,73	121.345,73	0,00	3.640,37	3.640,37	0,00
2013	287.065,17	287.065,17	0,00	8.611,96	8.611,96	0,00
2014	486.626,99	486.626,99	0,00	14.598,81	14.598,81	0,00

Der mit Schreiben von 09.09.2015 eingereichte Rückzahlungsantrag wurde als unbegründet abgewiesen.

Begründet wurde der Bescheid damit, dass M K als Dienstnehmer bei der K KG beschäftigt war und das auch zum einen durch eine GPLA-Prüfung festgestellt worden sei, und zum anderen im Rückzahlungsantrag auch die Rede davon war, dass M K auch immer wieder als Dienstnehmer beschäftigt war.

Im Rahmen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und im Hinblick auf die Ansicht von *Mühlberger/Ott*, Handbuch zur Kommunalsteuer[2] sei eine Kommunalsteuer-pflicht gegeben und der Rückzahlungsantrag als unbegründet abzuweisen.

I.6. Gegen diesen Bescheid erhob die Bf durch ihren steuerlichen Vertreter mit Schreiben vom 20.04.2016 rechtzeitig Berufung und führte aus, dass sich die Berufung gegen die Festsetzung der Kommunalsteuer für die Jahre 2010 bis 2014 sowie die Abweisung des eingereichten Rückzahlungsantrags richtet. Der Berufung wurde eine Kopie der Vollmachtsurkunde sowie Bescheide über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2010 bis 2013 sowie die bis dato vom Finanzamt noch nicht behandelte Erklärung für 2014, die Ergebnisverteilung 2014 sowie einen Ausdruck aus Finanzonline über die eingereichten Werte der Steuererklärung 2014 („Eingereichte Personeneinkünfteerklärung 2014“) zum Nachweis der Gewinnbezüge für das Jahr 2014 beigelegt.
Begründend wurde ausgeführt, dass M K als Kommanditist der K KG gemäß § 23 Z 3 EStG Einkünfte aus Gewerbebetrieb beziehen würde. Die Kommunalsteuer würde jedoch nur solche Bezüge erfassen, die unter § 25 Abs 1 Z 1 lit a oder b oder § 22 Z 2 EStG 1988 fallen und verwies dazu auf das Email samt Beilagen des steuerlichen Vertreter vom 12.10.2015.
Die Tatsache, dass M K sozialversicherungsrechtlich dem ASVG unterliege, ändere nichts daran, dass steuerlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 23 Z 2 EStG, und nicht Arbeitslöhne, vorliegen würden. Das würde auch aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 11.09.1997, 97/15/0128, hervorgehen.

I.7. Mit Bescheid des Stadtsenats der Stadt Wels vom 06.12.2016, GZ RMB-StV-154-2015 (zugestellt am 13.12.2016), wurde die Berufung der Bf als unbegründet abgewiesen und der angefochtene Bescheid vollinhaltlich bestätigt.
Begründend wurde ausgeführt, dass M K als Kommanditist einerseits Gewinnbezüge, andererseits Arbeitslöhne beziehe und diese Arbeitslöhne den Bestimmungen des ASVG unterworfen und auch die entsprechende Kommunalsteuer dafür entrichtet wurde.
M K habe in den Jahren 2010 bis 2014 durchschnittliche Löhne von ca. 23.435,00 Euro jährlich bezogen, welche sozialversicherungsrechtlich als Arbeitslöhne behandelt worden seien. Im gleichen Zeitraum habe M K Einkünfte (Gewinnanteile) aus Gewerbebetreib erhalten, welche zwischen - 446,72 Euro und 6.549,81 Euro jährlich geschwankt hätten.

In Zusammenschau dieser Einkünfte sei zu erkennen, dass die Einkünfte von M K weitaus überwiegend aus Arbeitslöhnen bzw Vergütungen für geleistete Arbeit resultieren würden. In zwei von den vier Jahren seien sogar ausschließlich Arbeitslöhne erzielt worden.
Einkünfte eines Kommanditisten seien zwar idR als Einkünfte nach § 23 Z 2 EStG zu sehen und daher auch nicht kommunalsteuerpflichtig. Aufgrund der Judikatur könnten jedoch solche Einkünfte der Kommunalsteuer unterliegen, wenn eine gesellschaftsvertraglich atypische Rechtsbeziehung in der KG vorzufinden ist. Dies sei insbesondere der Fall, wenn Vereinbarungen bestehen, wonach Leistungen bzw. Vergütungen von bestimmten adäquaten Arbeitsleistungen abhängig sind.
Im vorliegenden Fall sei zweifelsfrei zu erkennen, dass die Einkünfte des M K in ausschließlichem oder weitaus überwiegendem Ausmaß nicht aus Einkommen aufgrund der Kommanditistenstellung, sondern aus Vergütungen für geleistete Arbeit stammen würden.

Die geleistete Kommunalsteuer sei deshalb zu Recht abgeführt worden. Dem Rückzahlungsantrag könne keine Folge gegeben werden.

I.8. Gegen diesen Bescheid richtete sich die Beschwerde vom 04.01.2017. Darin wurden die Berufungsgründe aufrechterhalten. Die Beschwerde richtete sich gegen die Festsetzung der Kommunalsteuer für die Jahre 2010 bis 2014 sowie die Abweisung des eingereichten Rückzahlungsantrags.

Zudem wurde ausgeführt, M K sei Kommanditist der K KG (Kommanditgesellschaft mit Gewerbeschein). In den Jahren 2010 bis 2014 habe er auch Vergütungen für die Tätigkeiten im Dienste der K KG erhalten, welche sozialversicherungsrechtlich dem ASVG unterliegen würden. Zusätzlich erhalte M K einen Gewinnanteil von 40 % des Jahresgewinnes nach Abzug der Komplementärvergütungen.

Als Mitunternehmer beziehe M K trotz seiner Vergütungen im Dienste der Gesellschaft Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 23 Z 2 EStG, da das Kommunalsteuergesetz nur solche Bezüge erfasse, die unter § 25 Abs. 1 Z 1 lit a oder b oder § 22 Z 2 EStG 1988 fallen.
Zur Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 10.04.1997, 95/09/0354, welches ua als Begründung für den angefochtenen Bescheid herangezogen wurde, wird ausgeführt, dass dieses Erkenntnis Arbeitsleistungen eines unechten (atypischen) stillen Gesellschafters betreffe, wobei der Gesellschaftsvertrag hinsichtlich der Gewinnanteile nicht vollzogen wurde sowie die Frage betraf, ob eine Verwirklichung des Tatbestands nach § 28 Abs. 1 Z 1 lit a Ausländer-beschäftigungsgesetz vorliege. Der Schluss, dass auf Grund dieses Erkenntnisses generell die von Arbeitsleistungen abhängigen Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft erhalten, nicht als Einkünfte gemäß § 23 EStG zu qualifizieren seien, gehe zu weit.

I.9. Mit Schreiben vom 20.01.2017 legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Landesverwaltungsgericht Oberösterreich zur Entscheidung vor.

I.10. Am 18.07.2017 wurde eine mündliche Verhandlung unter Anwesenheit des steuerlichen Vertreters der Bf durchgeführt. Der steuerliche Vertreter der Bf legte den Gesellschaftsvertrag sowie weitere Unterlagen hinsichtlich Einkommensbesteuerung der K KG sowie M K vor.

Nach Erörterung der Rechtslage über die Möglichkeit einer Rückzahlung nur bei positivem Saldo auf dem Steuerkonto wurde vom Vertreter der Bf der Antrag auf Rückerstattung der Kommunalsteuer zurückgezogen und beantragt, den angefochtenen Bescheid ersatzlos zu beheben und die vorgeschriebene Kommunalsteuer im Sinne der schriftlichen Ausführungen neu festzusetzen.

II. Feststellungen und Beweiswürdigung

II.1. Nachstehender entscheidungswesentlicher S a c h v e r h a l t steht in Ergänzung zu I. fest:

Die K KG mit Sitz in W wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 09.06.2008 gegründet und ist im Firmenbuch zu FN x, Landesgericht Wels, eingetragen. M K ist Kommanditist der K KG mit einer beschränkten Haftsumme von 15.000 Euro. Unbeschränkt haftender Gesellschafter ist F K, der die Gesellschaft sein 25.06.2008 selbständig vertritt.
Mit 12.12.2008 wurde ein Gesellschafterbeschluss zur Neuregelung der Verteilung von Gewinn und Verlust der K KG getätigt und darin Punkt 12 des ursprünglichen Gesellschaftsvertrags zwecks Vermeidung eines Missverhältnisses zwischen der Gewinnverteilungsvereinbarung einerseits und der Mitarbeit der einzelnen

Gesellschafter, der Beteiligungshöhe und des unternehmerischen Risikos andererseits geändert. Folgendes wurde vereinbart:

„12 VERTEILUNG VON GEWINN UND VERLUST

Der Kommanditist M K erhält für seine Leistungen an der Gesellschaft eine Tätigkeitsvergütung in Höhe der über die Lohnverrechnung abgerechneten Stunden. Der Komplementär F K erhält für seine Leistungen eine Tätigkeitsvergütung in Höhe der genehmigten Entnahmen vom Gesellschaftskonto. Zusätzlich umfasst die Tätigkeitsvergütung die anfallenden Einkommensteuer- und Sozialversicherungszahlungen, soweit diese auf die Einkünfte aus der K KG zurückzuführen sind sowie die im Rahmen von betrieblichen Fahrten anfallenden Strafen für Verkehrsübertretungen. Vom verbleibenden Gewinn erhält F K einen Anteil von 60% und M K einen Anteil von 40%."

Im Zeitraum 2010 bis 2014 erhielt der Kommanditist M K Vergütungen im Rahmen eines sozialversicherungsrechtlichen Dienstverhältnisses als auch positive und negative Gewinnanteile aus der Beteiligung als Kommanditist an der K KG. Für die Vergütungen im Rahmen des Dienstverhältnisses wurden Dienstgeberbeitrag, Dienstgeberzuschlag und Kommunalsteuer von der K KG berechnet und abgeführt. Folgende Auflistung von Kommunalsteuerbemessungsgrundlagen und Beträgen wurden vom steuerlichen Vertreter der Bf in Übereinstimmung mit den Unterlagen der Steuerverwaltung der Stadt Wels dem Akt beigelegt:

Jahr	Bisher gemeldete BMGL	BMGL M K	Richtige BMGL	Bisherige KommSt	Richtige KommSt	Rück-erstattung
2010	46.672,12	24.562,17	22.109,95	1.400,15	663,30	736,85
2011	58.530,96	29.397,85	29.133,11	1.755,92	873,99	881,93
2012	121.345,73	26.254,85	95.090,88	3.640,37	2.852,73	787,65
2013	287.065,17	22.958,64	264.106,53	8.611,95	7.923,20	688,75
2014	486.626,99	31.733,11	454.893,88	14.598,82	13.646,82	952,00
Summe	1.000.240,97	134.906,62	865.334,35	30.007,21	25.960,03	-4.047,18

Auch das Finanzamt Grieskirchen Wels hat die ebenso irrtümlich abgeführten Dienstgeberbeiträge und Dienstgeberzuschläge für Herrn M K bereits gutgeschrieben (Beilage 3 zum Protokoll der mündlichen Verhandlung).

III. Rechtliche Beurteilung

III.1. Rechtslage

III.1.a. Die maßgeblichen Bestimmungen des Kommunalsteuergesetzes 1993, BGBl. Nr. 819/1993 idF BGBl. I Nr. 117/2016 lauten auszugsweise:

„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

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,

b) (...)“

III.1.b. Die maßgeblichen Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes 1988, BGBl. Nr. 400/1988 idF BGBl. I Nr. 125/2017 lauten auszugweise wie folgt:

„Gewerbebetrieb (§ 2 Abs. 3 Z 3)

§ 23. Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind:

1. Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.
2. Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (wie insbesondere offene Gesellschaften und Kommanditgesellschaften), sowie die Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben.
3. Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24.

Nichtselbständige Arbeit (§ 2 Abs. 3 Z 4)

§ 25. (1) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) sind:

1. a) Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis. Dazu zählen auch Pensionszusagen, wenn sie ganz oder teilweise anstelle des bisher gezahlten Arbeitslohns oder der Lohnerhöhungen, auf die jeweils ein Anspruch besteht, gewährt werden, ausgenommen eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 sieht dies vor.

   b) Bezüge und Vorteile von Personen, die an Kapitalgesellschaften nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 beteiligt sind, auch dann, wenn bei einer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisenden Beschäftigung die Verpflichtung, den Weisungen eines anderen zu folgen, auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmung fehlt.

   c) Bezüge aus einer gesetzlichen Kranken- oder Unfallversorgung.

   d) Bezüge aus einer ausländischen gesetzlichen Kranken- oder Unfallversorgung, die einer inländischen Kranken- oder Unfallversorgung entspricht.

   e) Bezüge aus einer Kranken- oder Unfallversorgung der Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen.

   Bezüge gemäß lit. c bis e, ausgenommen solche aus einer Unfallversorgung, sind nur dann Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, wenn sie auf Grund eines bestehenden oder früheren Dienstverhältnisses zufließen. In allen anderen Fällen sind diese Bezüge nach § 32 Z 1 zu erfassen.

2. a) (...)

Arbeitgeber, Arbeitnehmer

§ 47. (1) Bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25) wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben (Lohnsteuer), wenn im Inland eine Betriebsstätte (§ 81) des Arbeitgebers besteht. Arbeitnehmer ist eine natürliche Person, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht. Arbeitgeber ist, wer Arbeitslohn im Sinne des § 25 auszahlt. Die Einkommensteuer für Bezüge und Vorteile von ausländischen Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes ist durch Abzug vom Arbeitslohn auch dann zu erheben, wenn die ausländische Einrichtung im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes im Inland über keine Betriebsstätte (§ 81) verfügt; für die Erhebung ist das Finanzamt Graz-Stadt zuständig.

(2) Ein Dienstverhältnis liegt 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. Ein Dienstverhältnis ist 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 vorliegen. Ein Dienstverhältnis ist weiters bei Personen anzunehmen, die Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 4 und 5 beziehen.

(3) (...)“

III.2. Herr M K ist Kommanditist und somit Mitunternehmer der Bf. Er wurde im beschwerdegegenständlichen Zeitraum zum Teil auch im Rahmen eines Dienstverhältnisses bei dieser beschäftigt und jährlich am Betriebsergebnis der Bf beteiligt.

Der Verwaltungsgerichtshof führt in seinem Erkenntnis vom 11.09.1997, 97/15/0128 aus, dass das KommStG 1993 durch die Definition der Arbeitslöhne und der Dienstnehmer an das EStG 1988 anknüpfe. Die Kommunalsteuer erfasse nur solche Bezüge, die unter § 25 Abs. 1 Z 1 lit a oder lit b oder § 22 Z 2 EStG 1988 fallen.

Aus der Anführung der Kommanditgesellschaft in § 23 Z 2 EStG 1988 ergebe sich, dass „Kommanditisten einkommensteuerlich jedenfalls dann als Mitunternehmer anzusehen sind, wenn ihre Stellung der vom Regelstatut des damals in Geltung stehenden HGB vorgegebenen entspricht“.

Für den Mitunternehmer normiere § 23 Z 2 EStG 1988 ua, dass „Vergütungen für seine Tätigkeiten im Dienste der Mitunternehmerschaft als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu erfassen sind. Auch wenn das Rechtsverhältnis, aufgrund dessen der Mitunternehmer gegenüber der Mitunternehmerschaft tätig wird, zivilrechtlich (oder sozialversicherungsrechtlich) als Arbeitsverhältnis anzusehen ist, führen sohin die Arbeitsvergütungen nicht zu Einkünften aus einem Dienstverhältnis iSd § 25 Abs. 1 iVm § 47 EStG 1988, sondern zu solchen aus Gewerbebetrieb. Die durch § 23 Z 2 EStG 1988 erfaßten Arbeitsvergütungen eines

Mitunternehmers stellen keine von der Kommunalsteuer erfaßten Arbeitslöhne dar.“ (VwGH 11.09.1997, 97/15/0128).

Einkünfte eines Kommanditisten sind daher grundsätzlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 23 Z 2 EStG, auch wenn es sich dabei um Arbeitsvergütungen für Tätigkeiten im Dienste der KG handelt, die sozialversicherungsrechtlich als Arbeitsverhältnis anzusehen sind. Das ergibt sich auch aus der expliziten Anführung der „Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft bezogen haben“ in § 23 Z 2 EStG als Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Umgekehrt sind die Vergütungen an einen Kommanditisten einer KG – im Gegensatz zu den Vergütungen einer Kapitalgesellschaft an ihre nicht wesentlich beteiligten Gesellschafter – weder in § 47 Abs. 2 noch in § 25 Abs. 1 Z 1 lit b EStG als Einkünfte aus einem Dienstverhältnis bzw Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit angeführt.

Da das Kommunalsteuergesetz explizit auf die einkommensteuerrechtliche Einordnung einer Tätigkeit nach dem EStG abstellt, können die Vergütungen der KG für die sozialversicherungsrechtlich im Rahmen eines Dienstverhältnisses erbrachten Leistungen des M K aufgrund seiner Kommanditistenstellung nicht unter die Kommunalsteuerpflicht fallen.

Ebenso hat der Verwaltungsgerichtshof schon am 21.02.1990, 89/13/0060, entschieden: *„Der Umstand, daß D jun. "Gehaltsempfänger" war, ändert nichts an seiner Stellung als Kommanditist der Beschwerdeführerin: Ist auf Grund dieser Stellung die Mitunternehmerschaft im Sinne der Darlegungen in den vorhergehenden Punkten gegeben, so bilden die für Dienste im Rahmen des Unternehmens der KG empfangenen Vergütungen (Gehälter) Vergütungen im Sinne des § 23 Z. 2 EStG 1972, auch wenn sie auf Grund eines Dienstvertrages anfielen (hg. Erkenntnis vom 17. Jänner 1964, Zl. 1183/62). Sie entsprechen dem Tatbestandsmerkmal der "Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft ... bezogen haben". Als Vergütungen dieser Art können sie nicht als Betriebsausgaben den Gewinn der Gesellschaft mindern.“*

Dass die Gehaltskosten für einen Mitunternehmer nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig sind, spricht dafür, dass die Gehaltszahlungen ein Teil des Gewinnes aus Gewerbebetrieb sind (so auch BFG 23.06.2016, RV/7102817/2014).

Die belangte Behörde geht aufgrund des Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 10.04.1997, 95/09/0354, von einer Kommunalsteuerpflicht für die Vergütungen des M K im Rahmen seines sozialversicherungsrechtlichen Dienstverhältnisses aus, da in der KG eine gesellschaftsvertraglich atypische Rechtsbeziehung vorzufinden sei. Dies sei insbesondere der Fall, wenn Vereinbarungen bestünden, wonach Leistungen bzw. Vergütungen von

bestimmten adäquaten Arbeitsleistungen abhängig seien. M K würde sein Einkommen in weitaus überwiegendem Ausmaß aus Vergütungen für geleistete Arbeit, und nicht aus der Kommanditistenstellung erzielen und daher würde eine gesellschaftsvertraglich atypische Rechtsbeziehung vorliegen.

Dem ist zu entgegnen, dass es nach der oben genannten Judikatur bei einem Kommanditisten nicht auf das Ausmaß der Vergütungen im Rahmen seines dem ASVG unterliegenden Dienstverhältnisse ankommt, sondern grundsätzlich alle Vergütungen unter Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu subsumieren sind und daher nicht der Kommunalsteuerpflicht unterliegen. Die Vergütungen sind als Teil der Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu sehen, welche sich, selbst wenn das Betriebsergebnis negativ ausfällt, aufgrund des „Durchgriffsprinzips“ wieder auf die Gesellschafter aufteilen.
Zudem lässt sich im vorliegenden Fall keine gesellschaftsrechtlich atypische Innenbeziehung feststellen, da M K zum einen seine Kommanditeinlage geleistet hat und ihm jährlich ein (positiver oder negativer) Anteil am Betriebsergebnis der Bf zugeschrieben wurde. Aus den vorgelegten Feststellungs- sowie Einkommensbescheiden ab dem Jahr 2010 lässt sich erkennen, dass M K zusätzlich zu seinen nach Stunden abgerechneten Vergütungen tatsächlich jährlich am Betriebsergebnis beteiligt wurde. Dass der Kommanditist in einem bestimmten Ausmaß am Betriebsergebnis beteiligt werden muss, lässt sich aus den Regelungen des UGB zur Kommanditgesellschaft nicht ableiten. Vielmehr muss aufgrund des Haftungsrisikos des unbeschränkt haftenden Komplementärs zuerst sein Haftungsrisiko abgegolten werden (vgl § 167 UGB). Zudem gilt für die Kommanditgesellschaft prinzipiell der Grundsatz der Vertragsfreiheit (OGH 6 Ob 335/97a, vgl a *U. Torggler* in *Straube/Ratka/Rauter,* UGB I[4] § 163 Tz 1 [Stand 01.08.2013, rdb.at]).

Dass M K als Kommanditisten keine Geschäftsführerbefugnisse zukommen, entspricht ebenso der im Regelungsstatut der §§ 161 Abs 1 und 164 UGB vorgesehenen Stellung eines Kommanditisten, der von der Führung der Geschäfte der Gesellschaft ausgeschlossen ist.

Der Vollständigkeit halber sei darauf hingewiesen, dass offenbar auch das örtlich zuständige Finanzamt die Rechtsauffassung der belangten Behörde nicht teilen dürfte, hat dieses doch die für das sozialversicherungsrechtliche Dienstverhältnis abgeführten Dienstgeberbeiträge und Dienstgeberzuschläge für Herrn M K der Bf bereits gutgeschrieben.
Zudem muss bemerkt werden, dass sich der Verwaltungsgerichtshof im von der belangten Behörde zur Begründung ihres Bescheids herangezogenen Erkenntnis dazu äußerte, ob ein ohne Beschäftigungsbewilligung bzw Befreiungsschein beschäftigter Ausländer als Dienstnehmer (wodurch er eine Beschäftigung iSd § 2 Abs. 2 AuslBG ausüben würde) oder als atypischer stiller Gesellschafter einzuordnen sei. Dabei ging es um die Auslegung eines Tatbestandes des

Ausländerbeschäftigungsgesetztes. Es wurde hier in keiner Weise über eine Kommunalsteuerpflicht eines unter anderem als Dienstnehmer für die KG tätigen Kommanditisten abgesprochen.

Der angefochtene Bescheid setzt die Kommunalsteuer für die Jahre 2010 bis 2014 aufgrund einer Bemessungsgrundlage, welche auch die Vergütungen des Kommanditisten enthält, fest. Die Bemessungsgrundlage ist jedoch um diese Beträge zu reduzieren. Somit ergibt sich folgendes Ergebnis:

Jahr	Bisher gemeldete BMGL	BMGL des Kommanditisten M K	Bemessungsgrundlage ohne Vergütung für Kommanditisten M K	Abgeführte KommSt	geschuldete KommSt	Rück-erstattungs-betrag
2010	46.672,12	24.562,17	22.109,95	1.400,15	663,30	736,85
2011	58.530,96	29.397,85	29.133,11	1.755,92	873,99	881,93
2012	121.345,73	26.254,85	95.090,88	3.640,37	2.852,73	787,65
2013	287.065,17	22.958,64	264.106,53	8.611,95	7.923,20	688,75
2014	486.626,99	31.733,11	454.893,88	14.598,82	13.646,82	952,00
Summe	1.000.240,97	134.906,62	865.334,35	30.007,21	25.960,03	-4.047,18

Über den Rückerstattungsantrag der Bf hinsichtlich der zu viel abgeführten Kommunalsteuer war aufgrund der Zurückziehung des Antrags in der mündlichen Verhandlung nicht abzusprechen. Die Behörde argumentiert, dass mit der Zurückziehung des Rückerstattungsantrags auch das Beschwerdeverfahren obsolet wäre. Der Beschwerdegegenstand betrifft jedoch in erster Linie die Festsetzung der Kommunalsteuer, über welche gegenständlich auch abgesprochen wurde. Einem Rückerstattungsantrag gemäß § 239 BAO kann nur bei vorhandenem positivem Saldo des Steuerkontos iSd § 215 Abs. 4 BAO stattgegeben werden, weshalb ein solcher Antrag sinnvollerweise erst nach erfolgter Festsetzung und Gutschrift der Kommunalsteuer zu stellen und von der Abgabenbehörde erster Instanz zu entscheiden ist.

IV. Unzulässigkeit der ordentlichen Revision:

Die ordentliche Revision ist unzulässig, da hinsichtlich der Frage, ob Vergütungen eines Kommanditisten für seine Tätigkeit im Dienste der Kommanditgesellschaft der Kommunalsteuer unterliegen, eine gesicherte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vorliegt und im vorliegenden Erkenntnis dieser verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung entsprochen wurde.

R e c h t s m i t t e l b e l e h r u n g

Gegen diese Entscheidung besteht innerhalb von sechs Wochen ab dem Tag der Zustellung die Möglichkeit der Erhebung einer Beschwerde beim Verfassungsgerichtshof und/oder einer außerordentlichen Revision beim Verwaltungsgerichtshof. Eine Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof ist unmittelbar bei diesem einzubringen, eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof beim Landesverwaltungsgericht Oberösterreich. Die Abfassung und die Einbringung einer Beschwerde bzw. einer Revision müssen durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt bzw. eine bevollmächtigte Rechtsanwältin oder durch einen bevollmächtigten Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer bzw. eine bevollmächtigte Steuerberaterin oder Wirtschaftsprüferin erfolgen. Für die Beschwerde bzw. Revision ist eine Eingabegebühr von je 240 Euro zu entrichten. Sie haben 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 kann.

H i n w e i s

Anträge auf Bewilligung der Verfahrenshilfe zur Abfassung und Einbringung einer außerordentlichen Revision sind unmittelbar beim Verwaltungsgerichtshof einzubringen.

Landesverwaltungsgericht Oberösterreich

Dr. Zeinhofer