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

Geschäftszeichen:
LVwG-450653/4/HW/HeK

Datum:
Linz, 4. März 2021

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Landesverwaltungsgericht Oberösterreich erkennt durch seinen Richter Mag. Dr. Wiesinger über die Beschwerde der G GmbH, vertreten durch die W T GmbH & Co KG, x, x, gegen den Bescheid des Magistrats der Stadt Linz vom 03.03.2020, GZ: 0016941/2013 AS KF, betreffend Festsetzung der Kommunalsteuer für die Jahre 2016 bis 2019 samt Säumniszuschlag

zu Recht:

I. Der Beschwerde wird dahingehend stattgegeben, dass der angefochtene Bescheid wie folgt abgeändert wird:
Für das Jahr 2016 wird die Kommunalsteuer mit € 3.360,78 (Bemessungsgrundlage: € 112.026,01), für das Jahr 2017 wird die Kommunalsteuer mit € 2.743,31 (Bemessungsgrundlage: € 91.443,69) und der Säumniszuschlag mit € 7,00, für das Jahr 2018 wird die Kommunalsteuer mit € 2.793,71 (Bemessungsgrundlage: € 93.123,82) und der Säumniszuschlag mit € 22,20, für das Jahr 2019 wird die Kommunalsteuer mit € 1.182,85 (Bemessungsgrundlage: € 39.428,37) und der Säumniszuschlag mit € 19,22 festgesetzt. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.
Die festgesetzte und noch nicht entrichtete Kommunalsteuer sowie der Säumniszuschlag waren bereits zur Zahlung fällig.

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.1. Der Magistrat der Stadt Linz (in der Folge kurz „belangte Behörde“) setzte mit Bescheid vom 03.03.2020, GZ: 0016941/2013 AS KF, gegenüber der Beschwerdeführerin (in der Folge kurz „Bf“) die Kommunalsteuer für die Jahre 2016 bis 2019 wie folgt fest:

Jahr	Bemessungs-grundlage	festgesetzte Kommunalsteuer	entrichtete Kommunalsteuer	Nach-forderung	Säumnis-zuschlag
2016	€ 112.770,31	€ 3.383,11	€ 3.121,74	€ 261,37	€ 5,23
2017	€ 112.497,51	€ 3.374,93	€ 2.393,16	€ 981,77	€ 19,64
2018	€ 112.124,39	€ 3.363,73	€ 1.683,73	€ 1.680,00	€ 33,60
2019	€ 62.224,81	€ 1.866,74	€ 186,74	€ 1.680,00	€ 33,60
Summe	€ 399.617,02	€ 11.988,51	€ 7.385,37	€ 4.603,14	€ 92,07

Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die dem stillen Gesellschafter V G aufgrund einer Vereinbarung vom 20.02.2017 und eines Gesellschafter-beschlusses gewährten Vergütungen in die Kommunalsteuerberechnungs-grundlage mit einzubeziehen seien.

I.2. Die dagegen rechtzeitig erhobene Beschwerde wurde im Wesentlichen damit begründet, dass die an den stillen Gesellschafter gewährten Vergütungen nicht der Kommunalsteuer unterliegen. Es wurde beantragt, die Kommunalsteuer in der von der Bf bereits entrichteten Höhe festzusetzen.

I.3. Mit Beschwerdevorentscheidung der belangten Behörde vom 26.08.2020, GZ: 0022221/2020 MDion RM, wurde der angefochtene Bescheid dahingehend abgeändert, dass die Kommunalsteuer für das Jahr 2017 mit 2.054,93 Euro bei einer Bemessungsgrundlage von 68.497,51 Euro festgesetzt wurde.

I.4. Mit dem rechtzeitig eingebrachten Vorlageantrag beantragte die Bf die Entscheidung durch das Landesverwaltungsgericht Oberösterreich.

I.5. Mit Schreiben vom 04.09.2020 legte die belangte Behörde die Beschwerde samt dem Bezug habenden Verwaltungsakt zur Entscheidung vor.

I.6. Mit Schreiben vom 13.11.2020 brachte die Bf ein ergänzendes Vorbringen ein, wozu die belangte Behörde mit Schreiben vom 23.11.2020 Stellung nahm und diese Stellungnahme auch an die Bf übermittelte. Eine diesbezügliche weitere Stellungnahme der Bf wurde nicht abgegeben.

II.1. Das Landesverwaltungsgericht Oberösterreich hat Beweis erhoben durch Einsichtnahme in den vorliegenden Verwaltungsakt sowie in die dem Landesverwaltungsgericht Oberösterreich vorgelegten Unterlagen und Stellungnahmen. Da sich der entscheidungswesentliche Sachverhalt widerspruchsfrei aufgrund der Aktenlage ergibt und die Bf keine mündliche Verhandlung beantragte, konnte von der Durchführung einer solchen abgesehen werden.
Folgender Sachverhalt wird als erwiesen angenommen:

Herr V G ist zu 100 % an der G GmbH beteiligt. Er war im gesamten gegenständlichen Zeitraum der Jahre 2016 bis 2019 selbständig vertretender handelsrechtlicher Geschäftsführer, wobei in diesem Zeitraum (seit 28.01.2013) auch Herr H-J G die Funktion eines handelsrechtlichen Geschäftsführers mit selbständiger Vertretungsbefugnis ausübte. Seit 13.03.2020 wird die Gesellschaft vom nunmehr einzigen Geschäftsführer K P K vertreten (Firmenbuchauszug [ON 28 des Behördenaktes]).

Die Geschäftsführertätigkeit übte Herr V G zunächst im Rahmen eines Dienstverhältnisses mit der G GmbH aus. Mit Wirkung vom 31.01.2013 wurde dieses Dienstverhältnis einvernehmlich beendet (Gesellschafterbeschluss, ON 11 des Behördenaktes). Seine Funktion als allein zeichnungsberechtigter Geschäftsführer blieb hingegen aufrecht. Für diese Funktion erhielt er eine Vergütung von 4.000 Euro monatlich, 14-mal jährlich, somit 56.000 Euro beginnend mit 01.02.2013 (ON 8 und 11 des Behördenaktes).

Am 20.02.2017 schlossen die G GmbH, vertreten durch den einzelzeichnungsberechtigten Geschäftsführer H-J G, und Herr V G folgenden (auszugsweise wiedergegebenen) Vertrag über die Errichtung einer Stillen Gesellschaft (Vertragsurkunde vom 20.02.2017, ON 4):

„Präambel:
Hr. V G ist allein zeichnungsberechtigter Geschäftsführer der G GmbH und erhielt bis jetzt eine jährliche fixe Vergütung in Höhe von € 56.000,--. Um die Höhe des Entgelts an die schwankende Ertragslage der Gesellschaft anzupassen und auch um einen entsprechenden Anreiz zur Steigerung des Betriebsergebnisses zu gewähren, wird die bestehende Honorarvereinbarung mit Wirkung vom 01.04.2016 aufgelöst und rückabgewickelt und durch den vorliegenden Vertrag über die Errichtung einer Stillen Gesellschaft ersetzt.

§ 1
Vertragsgegenstand

Die G GmbH, im Folgenden auch Geschäftsinhaberin genannt, betreibt unter der zu FN x des Landesgerichtes Linz protokollierten Firma im Standort x, x folgende Geschäftsbereiche:
a) Betriebsführung der V -T H
b) Vermittlung von Wareneinkäufen und Verkäufen, insbesondere Käse

c) Entwicklung von Maschinen zur Bearbeitung von Käse
d) Warenhandel
Die Beteiligung des Herrn V G, im Folgenden stiller Gesellschafter genannt, an diesem Unternehmen nach den Bestimmungen der §§ 178 – 188 UGB bildet nun den Gegenstand dieses Vertrages.

§ 2
Einlage

(1) Die vom stillen Gesellschafter zu leistende Vermögenseinlage besteht einerseits in der Einzahlung von € 1.000,--, andererseits in der Verpflichtung zur Mitwirkung im Geschäftsbetrieb der Geschäftsinhaberin.
(2) Diese Tätigkeit wird von Herrn V G persönlich ausgeübt (Arbeitsgesellschafter), er kann sich aber durch einen Dritten vertreten lassen und ist an keine fixe Arbeitszeit oder Arbeitsort gebunden.
(3) Der Stille Gesellschafter ist weder am Anlagevermögen, Firmenwert noch stillen Reserven beteiligt. Gleiches gilt für einen allfälligen Gewinn oder Verlust aus den Verkauf von Anlagevermögen oder des Geschäftsbetriebes bzw. Teile davon.
[...]

§ 5
Ergebnisverteilung

(1) Die Kapitaleinlage ist mit 10 % p.a. zu verzinsen.
(2) Darüber hinaus erhält Herr V G ergebnisabhängige Zinsen nach dem in der Beilage I beschriebenen Berechnungsmodus. Am Verlust der Geschäftsinhaberin ist Herr V G nur insoweit beteiligt, als Verluste aus Vorjahren durch Gewinnanteile aufgefüllt werden, bevor ein Ausschüttungsanspruch entsteht. Vor einer Ausschüttung ist jedoch dafür Sorge zu tragen, dass die um den Verlust verminderte oder ausstehende Einlage voll aufgefüllt ist. Ein Verlust führt zu keiner Nachschussverpflichtung des stillen Gesellschafters. Ein vom stillen Gesellschafter nicht behobener Gewinn vermehrt dessen Einlage nicht.
(3) Für das laufende Geschäftsjahr 2016/2017 der G GmbH erfolgt die Berechnung der ergebnisabhängigen Zinsen des stillen Gesellschafters grundsätzlich gemäß § 5 (2), wobei jedoch die im Zeitraum April bis Dezember 2016 erfolgten Zahlungen der Gesellschaft an Herrn V G in Höhe von € 44.000,--, sowie die Zahlungen im Jänner 2017 in Höhe von € 4.000,--, als Accontozahlung im Sinne des § 5 (5) auf den Jahreszins für das Geschäftsjahr 2016/2017 der G GmbH umgewidmet werden. Diese Zinsvorauszahlungen werden mit dem ergebnisabhängigen Zins für das Geschäftsjahr 2016/2017, welcher im Zuge der Feststellung der Bilanz 31.03.2017 festgestellt wird, aufgerechnet. Für den Fall, dass sich eine Überzahlung zu Gunsten von Herrn V G ergeben sollte, ist diese Überzahlung bis spätestens 30 Tage nach Feststellung der Bilanz 31.03.2017, zurückzuzahlen.
(4) Die Zahlung des Ergebnisanteiles ist 30 Tage nach Feststellung der Bilanz des entsprechenden Wirtschaftsjahres fällig.
[...]“

Ergänzt wird dieser Vertrag durch nachstehend auszugsweise wiedergegebene Vereinbarung zwischen Herrn V G und der G GmbH (Protokoll vom 20.02.2017, ON 7):

„I. Allgemeines

1. Hr. V G ist als allein zeichnungsberechtigter Geschäftsführer der G GmbH (‚Gesellschaft' oder ‚Auftraggeberin') bestellt.
2. Hr. V G ist mit 100 % an der Gesellschaft beteiligt.
3. Nach dem Willen der Vertragspartner handelt es sich beim vorliegenden Vertragsverhältnis um keinen Dienstvertrag auf welchen die arbeitsrechtlichen Bestimmungen Anwendung finden.
4. Diese Vereinbarung ersetzt eine frühere mündliche Vereinbarung über die Erbringung von Leistungen als Geschäftsführer.

II. Aufgabenverteilung

1. Hr. V G steht der Gesellschaft als Geschäftsführer zur Verfügung und trägt die damit verbundene Verantwortung.
2. Dem Geschäftsführer obliegt weiters die Überwachung und Organisation der kaufmännischen Verwaltung der Auftraggeberin.
3. Der Geschäftsführer haftet für die Gesellschaft nach den Bestimmungen des ABGB für die Auftragsdurchführung.
4. Der Geschäftsführer hat selbst für die Erfüllung der Vereinbarung bzw. die Durchführung der von ihm übernommenen Aufträge zu sorgen. Er ist nicht an die Verwendung betrieblicher Arbeitsmittel der Gesellschaft gebunden.
5. Eine arbeitsbezogene Weisungsverfügung der Gesellschaft besteht nicht. Der Geschäftsführer erbringt seine Leistungen eigenverantwortlich und frei von persönlicher Abhängigkeit.
6. Der Geschäftsführer ist nicht an bestimmte Dienstzeiten der Gesellschaft gebunden. Er ist berechtigt den Ablauf seiner Arbeit selbst einzuteilen und jederzeit zu ändern. Er trägt jedoch dafür Sorge, dass die von ihm übernommenen Aufträge fristgerecht erledigt werden.
7. Dem Geschäftsführer steht es frei, von ihm übernommene Aufträge in seiner Verantwortung auch von entsprechend qualifizierten und von ihm ausgewählten Vertretern oder unter Heranziehung von Hilfskräften, auf eigene Kosten, durchzuführen.
8. Der Geschäftsführer ist berechtigt Auftragsanbote abzulehnen. Den tatsächlichen Umfang seiner Tätigkeit für die Gesellschaft bestimmt der Geschäftsführer, durch die Annahme oder Ablehnung von Aufträgen, selbst.

III. Unabhängigkeit

1. Hr. V G wird von der Generalversammlung hinsichtlich seiner Tätigkeit und der Ausübung seiner Funktion als Geschäftsführer und den damit verbundenen Tätigkeiten Weisungsfreiheit im Sinne des § 70 Aktiengesetz gewährt.

IV. Vergütung

1. Hr. V G erbringt seine Leistungen im Rahmen einer getrennten Vereinbarung über die Errichtung einer Stillen Gesellschaft wo er diese neben einer Kapitaleinlage in die stille Gesellschaft einbringt.

V. Dauer des Vertragsverhältnisses

1. Das gegenständliche Vertragsverhältnis wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.
2. Von dieser Bestimmung unberührt bleibt das Recht der Generalversammlung den Geschäftsführer jederzeit abzuberufen.
[...]“

Im Jahr 2016 erhielt Herr V G für die Monate Jänner, Februar und März den monatlichen Bruttolohn von 4.000 Euro, insgesamt also 12.000 Euro (Lohnkonto, ON 8). Für die im Zeitraum April bis Dezember 2016 erfolgten Zahlungen der Gesellschaft an Herrn V G in Höhe von 44.000 Euro sowie die Zahlungen im Jänner 2017 in Höhe von 4.000 Euro wurde im Vertrag über die Errichtung einer Stillen Gesellschaft die oben bereits wörtlich zitierte Regelung getroffen. In weiterer Folge gab es auch (weitere) Akontozahlungen. Nach Abrechnung (und Rückforderungen) erhielt Herr V G (aliquotiert) bezogen auf den Zeitraum April bis Dezember 2016 an „ergebnisabhängigen Zinsen“ insgesamt 43.255,70 Euro, im Jahr 2017 insgesamt 34.946,18 Euro, im Jahr 2018 insgesamt 36.699,43 Euro und im Jahr 2019 insgesamt 33.203,56 Euro (Stellungnahmen LVwG-450653/2 und LVwG-450653/3).

Die Kommunalsteuer wurde von der Bf in den Jahren 2016 bis 2019 wie folgt erklärt und entrichtet (ON 1a des Behördenaktes):

	Erklärte BMG	Erklärte Steuer	Entrichtete Steuer
2016	€ 68.770,31	€ 2.063,11	€ 3.121,74
2017	€ 56.497,51	€ 1.694,93	€ 2.393,16
2018	€ 56.124,39	€ 1.683,73	€ 1.683,73
2019	€ 6.224,81	€ 186,74	€ 186,74

II.2. Der oben unter II.1. festgestellte Sachverhalt ergibt sich widerspruchsfrei aus dem vorliegenden Akteninhalt und entspricht dem dem erstinstanzlichen Bescheid zugrunde gelegten Sachverhalt, der von der Bf auch nicht bestritten wurde.

III. Rechtliche Beurteilung:

III.1.1. Die gegenständlich maßgeblichen Bestimmungen des Kommunalsteuergesetzes 1993 (KommStG 1993) lauten auszugsweise wie folgt:

„Steuergegenstand

§ 1. Der Kommunalsteuer unterliegen die Arbeitslöhne, die jeweils in einem Kalendermonat an die Dienstnehmer einer im Inland (Bundesgebiet) gelegenen Betriebsstätte des Unternehmens gewährt worden sind.

Dienstnehmer

§ 2. Dienstnehmer sind:
a) 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.
[...]

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,
[...]“

III.1.2. Die gegenständlich maßgeblichen Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes 1988 (EStG) lauten auszugsweise wie folgt:

„§ 19. Einnahmen sind in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. [...]

§ 22. Einkünfte aus selbständiger Arbeit sind [...]
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- und 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.
[...]

§ 47. [...] (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. [...]“

III.2. Wie sich aus dem festgestellten Sachverhalt ergibt, war Herr V G im gesamten gegenständlichen Zeitraum der Jahre 2016 bis 2019 selbständig vertretender handelsrechtlicher Geschäftsführer.
Bis zu Beginn des Jahres 2013 übte Herr V G die Geschäftsführertätigkeit im Rahmen eines Dienstverhältnisses mit der G GmbH aus. Mit Wirkung vom 21.01.2013 wurde dieses Dienstverhältnis einvernehmlich beendet. Seine Funktion als allein zeichnungsberechtigter Geschäftsführer blieb hingegen aufrecht. Für diese Funktion erhielt er eine Vergütung von 4.000 Euro monatlich, 14-mal jährlich, somit 56.000 Euro, beginnend mit 01.02.2013. In dem am 20.02.2017 zwischen der Bf und Herrn V G geschlossenen Vertrag über die Errichtung einer Stillen Gesellschaft heißt es in der Präambel: „Hr. V G ist allein zeichnungsberechtigter Geschäftsführer der G GmbH und erhielt bis jetzt eine jährliche fixe Vergütung in Höhe von € 56.000,--. Um die Höhe des Entgelts an die schwankende Ertragslage der Gesellschaft anzupassen und auch um einen entsprechenden Anreiz zur Steigerung des Betriebsergebnisses zu gewähren, wird die Honorarvereinbarung mit Wirkung vom 01.04.2016 aufgelöst und rückabgewickelt und durch den vorliegenden Vertrag über die Errichtung einer Stillen Gesellschaft ersetzt.“. Es wurde vereinbart (§ 5 Abs. 2 des Vertrages), dass Herr V G ergebnisabhängige Zinsen nach einem festgelegten Berechnungsmodus erhält. Von der Bf wird nun bestritten, dass diese Vergütungen bei der Berechnung der Kommunalsteuerbemessungsgrundlage zu berücksichtigen seien. Dazu ist Folgendes auszuführen:

III.3. Wie die belangte Behörde in der Beschwerdevorentscheidung zu Recht ausführt, ist für die Beurteilung der gegenständlichen Rechtsfrage zum einen die kommunalsteuerrechtliche Dienstnehmereigenschaft des Herrn V G im Sinne des § 2 lit. a dritte Alternative KommStG 1993 sowie die Hinzurechnung der von ihm bezogenen Vergütungen zur Bemessungsgrundlage gemäß § 5 Abs. 1 lit. a KommStG iVm § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 zu prüfen.

III.3.1.1. Gemäß § 2 lit. a dritte Alternative KommStG sind „an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988“ Dienstnehmer. Im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen sind solche, die wesentlich beteiligt sind, d.h. mehr als 25 % Beteiligung am Grund- und Stammkapital einer Kapitalgesellschaft, und die in Erfüllung aller sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) tätig werden.

III.3.1.2. Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018; 17.04.2008, 2008/15/0084) kommt bei der Frage, ob Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 erzielt werden, entscheidende Bedeutung dem Umstand zu, ob der Geschäftsführer bei seiner Tätigkeit in den

betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist, weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen eines Unternehmerrisikos oder einer als „laufend“ zu erkennenden Lohnzahlung, kann nur in solchen Fällen Bedeutung zukommen, in denen die Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes nicht klar zu erkennen wäre. Vom Fehlen einer solchen Eingliederung sei aber nach dem in ständiger Judikatur entwickelten Verständnis zu diesem Tatbestandsmerkmal in aller Regel nicht auszugehen (vgl. VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018; 17.04.2008, 2008/15/0084). Die nach dieser Rechtsprechung entscheidende Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft wird durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird (z. B. wenn ein Gesellschafter-Geschäftsführer kontinuierlich über einen längeren Zeitraum die Aufgaben der Geschäftsführung wahrnimmt, vgl. VwGH 01.06.2006, 2006/15/0029; 17.04.2008, 2008/15/0084).

III.3.1.3. Herr V G ist an der Stammeinlage der Bf zu 100 % beteiligt, verfügt somit über eine wesentliche Beteiligung. Dieser hat auch seit seiner Bestellung zum Geschäftsführer seit 2003 bis 2020 - somit also kontinuierlich über einen längeren Zeitraum (und auch während des gesamten verfahrensgegenständlichen Zeitraumes) - die Aufgaben der Geschäftsführung wahrgenommen. Dadurch ist für ihn im Sinne der oben unter Punkt III.3.1.2. zitierten Judikatur das Merkmal der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Bf zweifelsfrei gegeben. Es ist somit der belangten Behörde nicht entgegenzutreten, wenn sie davon ausgeht, dass Herr V G in kommunalsteuerrechtlicher Hinsicht als Dienstnehmer der G GmbH im Sinne des § 2 lit. a dritte Alternative KommStG anzusehen ist, und daran auch seine Beteiligung an der Bf als stiller Gesellschafter nichts ändert, da er nach wie vor Alleingesellschafter der Bf ist.

III.3.2. Es ist somit weiters zu prüfen, ob die von Herrn V G als stiller Gesellschafter gemäß § 5 Abs. 2 des Vertrages über die Errichtung der Stillen Gesellschaft vom 20.02.2017 bezogenen „ergebnisabhängigen Zinsen“ als „sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 des Einkommensteuergesetzes 1988“ und somit als Arbeitslohn gemäß § 5 Abs. 1 lit. a KommStG 1993 zu qualifizieren sind.

Dabei ist zu berücksichtigen, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für steuerliche Zwecke zwischen der Stellung als Geschäftsführer und jener als Gesellschafter unterschieden werden muss, weil als „Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art“ im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht solche Zuwendungen der Gesellschaft an ihren wesentlich beteiligten Gesellschafter in Betracht kommen, die ihre Wurzel nicht in seiner Tätigkeit, sondern in seiner Gesellschafterstellung haben, weshalb Ausschüttungen aller Art nicht zur Bemessungsgrundlage zählen (vgl. VwGH 19.12.2001, 2001/13/0225; 26.07.2007, 2004/15/0073).

Gemäß § 179 Abs. 1 UGB besteht das Wesen einer Stillen Gesellschaft darin, dass sich jemand am Unternehmen oder Vermögen eines anderen mit einer Vermögenseinlage beteiligt; er hat diese Einlage so zu leisten, dass sie in das Vermögen des anderen übergeht.

Der typische stille Gesellschafter beteiligt sich sohin mit einer Sach- oder Geldeinlage am Vermögen des Geschäftsinhabers, erhält eine Beteiligung am Gewinn und Verlust und ist weder an den Steigerungen der Vermögenswertung, noch an der Geschäftserhöhung beteiligt und ist daher nicht als Mitunternehmer zu beurteilen (vgl. Mühlberger/Ott, Handbuch zur Kommunalsteuer^2 [2012] 105). Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist es aber möglich, dass von einem stillen Gesellschafter Geld- oder Sachwerte, ebenso aber auch Dienstleistungen eingebracht werden (vgl. z.B. VwGH 25.05.2005, 2003/08/0131).

Erbringt nun ein stiller Gesellschafter Arbeitsleistungen bzw. besteht seine Gesellschaftseinlage in der Erbringung von Arbeitsleistungen, fordert dies eine am Gesamtbild und den wirtschaftlichen Verhältnissen orientierte Abgrenzung vom Dienstvertrag; in dieser Hinsicht kommt es im Wesentlichen auch auf die zwischen dem Geschäftsinhaber und dem stillen Gesellschafter bestehende leistungsbezogene Abhängigkeit an. Dabei wird etwa eine zwischen Arbeitsleistung und Arbeitsentlohnung vom Einlagenstand unabhängige Äquivalenz in der Regel für ein Dienstverhältnis sprechen, weshalb sich die Behörde nicht an dem „Gesellschaftsvertrag“, sondern unter Bedachtnahme auf die wahren wirtschaftlichen Verhältnisse an der tatsächlichen Umsetzung der behaupteten Vertragsgestaltung zu orientieren hat (vgl. Mühlberger/Ott, aaO, 106).

Wie sich aus dem festgestellten Sachverhalt unstrittig ergibt, hat Herr V G bis zum Vertrag über die Errichtung der Stillen Gesellschaft vom 20.02.2017 als Vergütung für seine Funktion als Geschäftsführer der G GmbH eine jährliche fixe Vergütung in Höhe von 56.000 Euro erhalten. Laut Präambel des Vertrages über die Errichtung der Stillen Gesellschaft vom 20.02.2017 sollte diese bestehende Honorarvereinbarung durch den Vertrag über die Errichtung der Stillen Gesellschaft ersetzt werden. Gemäß § 2 Abs. 1 des Vertrages besteht die vom stillen Gesellschafter V G zu leistende Vermögenseinlage einerseits in der Einzahlung von 1.000 Euro, andererseits in der Verpflichtung zur Mitwirkung im Geschäftsbetrieb der Geschäftsinhaberin, wobei § 5 des Vertrages die Bestimmungen zur Ergebnisverteilung enthält. Durch den Vertrag über die Errichtung der Stillen Gesellschaft vom 20.02.2017 sollte die bestehende Honorarvereinbarung im Übrigen mit Wirkung vom 01.04.2016 aufgelöst und rückabgewickelt werden und es sollten „die im Zeitraum April bis Dezember 2016 erfolgten Zahlungen der Gesellschaft an Herrn V G [...] sowie die Zahlungen im Jänner 2017 [...] auf den Jahreszins für das Geschäftsjahr 2016/2017 der G GmbH umgewidmet“ werden, sodass im Ergebnis der Vertrag über die Errichtung der Stillen Gesellschaft vom 20.02.2017 auch für eine bereits gewährte Vergütung an

Herrn V G betreffend einen Zeitraum, in dem Herr V G seine Leistungen bereits erbracht hatte, eine Umwidmung bzw. eine Regelung vorsieht. Vor dem oben dargestellten Hintergrund kann der belangten Behörde nicht entgegengetreten werden, wenn sie davon ausgeht, dass die gemäß § 5 Abs. 2 und 3 des Vertrages an Herrn V G für seine Mitwirkung im Geschäftsbetrieb der Geschäftsinhaberin gewährten „ergebnisabhängigen Zinsen“ bei Beurteilung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise gemäß § 21 Abs. 1 BAO eine dem stillen Gesellschafter V G zugedachte Gegenleistung für dessen Tätigkeit als Geschäftsführer der G GmbH sind, insbesondere zumal (die Bf nichts dazu vorgebracht hat und) auch keine Verfahrensergebnisse dazu vorliegen, dass die Mitwirkung im Geschäftsbetrieb der Geschäftsinhaberin andere Tätigkeiten als jene eines Geschäftsführers umfasst. Somit sind die an Herrn V G gewährten „ergebnisabhängigen Zinsen“ nach ihrem wahren wirtschaftlichen Gehalt Vergütungen für seine Tätigkeit als Geschäftsführer, die er im Rahmen seiner kommunalsteuerrechtlichen Dienstnehmereigenschaft als wesentlich beteiligter Gesellschafter erbringt. An dieser Beurteilung kann auch der Umstand, dass Herrn V G nach § 5 Abs. 2 iVm Beilage I des Vertrages eine 30 %ige Ergebnisbeteiligung zusteht, nichts ändern. Der Verwaltungsgerichtshof erkennt zwar in ständiger Rechtsprechung, dass eine außergewöhnliche Höhe der Gewinnbeteiligung gegen die Annahme eines bloßen Dienstverhältnisses spricht, hat aber eine Gewinnbeteiligung in der Höhe von 25 % keineswegs als ein zwingendes Kriterium für das Vorliegen eines Gesellschaftsverhältnisses angesehen (vgl. VwGH 25.05.2005, 2003/08/0131, mit Verweis auf VwGH 17.09.1971, 99/70). Im Übrigen ist Herr V G am Verlust nur insoweit beteiligt, als Verluste aus Vorjahren durch Gewinnanteile aufgefüllt werden, bevor ein Ausschüttungsanspruch entsteht.

Es ist daher mit der belangten Behörde davon auszugehen, dass die an den stillen Gesellschafter V G, der zugleich wesentlich beteiligter Gesellschafter und Geschäftsführer der G GmbH und somit deren Dienstnehmer in kommunalsteuerrechtlicher Hinsicht ist, ausbezahlten „ergebnisabhängigen Zinsen“ Vergütungen im Sinne des § 22 Abs. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 sind und daher gemäß § 5 Abs. 1 lit. a KommStG zur Bemessungsgrundlage zählen.

III.4. Zu der von der Bf bestrittenen Höhe der jeweils für die Jahre 2016 bis 2019 festgesetzten Kommunalsteuer ist Folgendes auszuführen:

Wie sich aus dem festgestellten Sachverhalt ergibt, erhielt Herr V G im Jahr 2016 für die Monate Jänner, Februar und März den monatlichen Bruttolohn von 4.000 Euro, insgesamt also 12.000 Euro, der in der erklärten und entrichteten Kommunalsteuer berücksichtigt wurde. Nicht berücksichtigt wurden bei der jeweils für die Jahre 2016 bis 2019 erklärten und entrichteten Kommunalsteuer gemäß der von der Bf vertretenen Rechtsauffassung die an Herrn V G gewährten „ergebnisabhängigen Zinsen“ in der Höhe von insgesamt 43.255,70 Euro (2016), 34.946,18 Euro (2017), 36.699,43 Euro (2018) und 33.203,56 Euro (2019). Diese

Beträge sind der jeweiligen Berechnungsgrundlage hinzuzurechnen, sodass sich folgende Berechnung ergibt:

	Bemessungsgrundlage laut Jahreserklärung	Zusätzliche Bemessungsgrundlage	Gesamte Bemessungsgrundlage	Kommunalsteuer
2016	€ 68.779,31	€ 43.255,70	€ 112.026,01	€ 3.360,78
2017	€ 56.497,51	€ 34.946,18	€ 91.443,69	€ 2.743,31
2018	€ 56.124,39	€ 36.999,43	€ 93.123,82	€ 2.793,72
2019	€ 6.224,81	€ 33.203,56	€ 39.428,37	€ 1.182,85

III.5. Es ist somit spruchgemäß zu entscheiden.

IV. Die ordentliche Revision ist unzulässig, da keine Rechtsfrage im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG zu beurteilen war, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Ob die gegenständlich dem stillen Gesellschafter in Form von „ergebnisabhängigen Zinsen“ gewährten Zuwendungen Vergütungen im Sinne des § 22 Abs. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 sind und daher gemäß § 5 Abs. 1 lit. a KommStG zur Kommunalsteuerbemessungsgrundlage zählen, war anhand der konkreten Umstände im vorliegenden Einzelfall zu beurteilen, sodass dem Ergebnis dieser Beurteilung keine Bedeutung über den gegenständlichen Einzelfall hinaus zukommt.

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 müssen durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt bzw. eine bevollmächtigte Rechtsanwältin erfolgen. Die Abfassung und Einbringung der 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 Eingabengebühr von je 240 Euro zu entrichten.

H i n w e i s

Anträge auf Bewilligung der Verfahrenshilfe zur Abfassung und Einbringung einer Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof sind innerhalb der Rechtsmittelfrist unmittelbar beim Verfassungsgerichtshof einzubringen. Anträge auf Bewilligung der Verfahrenshilfe zur Abfassung und Einbringung einer außerordentlichen Revision an den Verwaltungsgerichtshof sind innerhalb der Rechtsmittelfrist unmittelbar beim Verwaltungsgerichtshof einzubringen.

Landesverwaltungsgericht Oberösterreich

Mag. Dr. Wiesinger