

TE Vwgh Erkenntnis 2003/9/24 2001/13/0258

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 24.09.2003

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
50/05 Kammern der gewerblichen Wirtschaft;
61/01 Familienlastenausgleich;

Norm

EStG 1988 §22 Z2;
EStG 1988 §25 Abs1 Z1 litb;
EStG 1988 §47 Abs2;
FamLAG 1967 §41 Abs1;
FamLAG 1967 §41 Abs2 idF 1993/818;
FamLAG 1967 §41 Abs3 idF 1993/818;
WKG 1998 §122 Abs7;
WKG 1998 §122 Abs8;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Hargassner und Dr. Büsser als Richter, im Beisein der Schriftführerin MMag. Ginthör, über die Beschwerde der P GesmbH in F, vertreten durch Mag. Rudolf Varadi, Wirtschaftsprüfer in 7000 Eisenstadt, Pfarrgasse 33, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 17. September 2001, Zl. RV/529-06/2001, betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 1999 und 2000, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 381,90 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Im Ergebnis einer bei der beschwerdeführenden GmbH für den Zeitraum vom 1. Jänner 1999 bis 31. Dezember 2000 durchgeführten Lohnsteuerprüfung wurde festgestellt, dass die Bezüge des zu 10 % an ihr beteiligten Geschäftsführers in Höhe von jeweils 900.000 S für 1999 und 2000 dem Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag zu unterziehen seien.

Gegen die entsprechende Abgabenvorschreibung erhab die Beschwerdeführerin Berufung, in der sie vorbrachte, der Geschäftsführer werde nicht auf Grund eines Dienstvertrages, sondern auf Grund eines jährlich neu abzuschließenden

Werkvertrages tätig. Nach diesen Verträgen gebühre dem Geschäftsführer für die Übernahme der gewerblichen Geschäftsführung ein (jährliches) Fixum von 200.000 S sowie für seine Tätigkeit als handelsrechtlicher Geschäftsführer ein weiteres Fixum, ebenfalls in Höhe von 200.000 S. Zusätzlich könne dem Geschäftsführer eine Prämie von maximal 500.000 S pro Jahr zuerkannt werden, wenn die Gesellschaft "aufgrund der erfolgreichen Führung durch den Geschäftsführer auch einen entsprechend hohen Gewinn erzielt hat". Solcherart trage der Geschäftsführer ein einnahmenseitiges Unternehmerrisiko. Weiters sei der Geschäftsführer verpflichtet, im Verhinderungsfall auf eigene Kosten einen geeigneten Vertreter zu bestellen. Auch trage er die Kosten des für seine Tätigkeit benötigten Kraftfahrzeuges sowie die Kosten der Sozialversicherung selbst, sodass er auch die Ausgabenseite seiner Tätigkeit beeinflussen könne.

Aktenkundig ist weiters folgender Umlaufbeschluss vom 17. März 1997:

"Grundsätzlich ist der Geschäftsführer an die Weisungen, die die Gesellschafterversammlung gem. § 20 GesmbHG ausspricht, gebunden. Solche Weisungen haben grundsätzlich schriftlich zu erfolgen. Beschlüsse der Gesellschafterversammlung, in denen eine Weisung im Sinne des § 20 GesmbHG an einen Geschäftsführer erfolgen, sind an eine Mehrheit von 95 % gebunden, wobei bei Gesellschafterversammlungen, die solche Beschlüsse fassen, alle Gesellschafter anwesend sein müssen. Bei Beschlüssen im Umlaufwege müssen alle Gesellschafter mitstimmen. Stimmenthaltung gilt als Ablehnung."

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Begründend wird ausgeführt, Gegenstand der jährlich abgeschlossenen Verträge sei die auf Dauer angelegte und damit zeitraumbezogene Geschäftsführung. Die Arbeitsleistung im Rahmen eines Dauerschuldverhältnisses spreche gegen das Vorliegen eines Werkvertrages. Entscheidend sei die nach außen in Erscheinung getretene tatsächliche Abwicklung der Leistungsbeziehung, da der Geschäftsführer den Geschäftsführervertrag vom 1. Mai 1999 für beide Vertragspartner (die Beschwerdeführerin und sich selbst) unterfertigt habe und sich die restlichen 90 % der Anteile offensichtlich im Besitz von Familienmitgliedern des Geschäftsführers befänden. Ein Nachweis für das Vorliegen eines Unternehmerrisikos sei nicht erbracht worden. Wenn der Geschäftsführer aus welchen Gründen immer auf den ihm nach § 1014 ABGB zustehenden Kostenersatz verzichte, werde damit ein Unternehmerwagnis nicht begründet. Auch habe die Beschwerdeführerin für den vom Geschäftsführer getragenen tatsächlichen Aufwand "keine Größenangabe geliefert", sodass davon ausgegangen werden könne, dass der Geschäftsführer die behaupteten Aufwendungen tatsächlich nicht getragen habe.

Über die dagegen erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof in einem gemäß § 12 Abs. 1 Z 2 VwGG gebildeten Senat erwogen:

Den Dienstgeberbeitrag haben gemäß § 41 Abs. 1 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 (FLAG) alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Die gesetzliche Grundlage für die Erhebung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag findet sich für die Streitjahre in § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (WKG), der seinerseits auf § 41 FLAG verweist.

Gemäß § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Bundesgesetzes BGBI. Nr. 818/1993 sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Nach § 47 Abs. 2 EStG 1988 in der ab dem Jahr 1994 anzuwendenden Fassung ist ein Dienstverhältnis auch 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.

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) auch Bezüge und Vorteile von Personen, die an Kapitalgesellschaften nicht wesentlich 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 Sonderbestimmungen fehlt.

Gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus 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.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG ist der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in

einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Aus den angeführten Bestimmungen ergibt sich, dass die Bezüge von Geschäftsführern, die - wie im Beschwerdefall - an der Kapitalgesellschaft nicht wesentlich beteiligt, aber auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmungen nicht weisungsunterworfen sind (§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988), unter den gleichen Voraussetzungen dem Dienstgeberbeitrag (allenfalls dem Zuschlag) zu unterziehen sind, wie die Bezüge wesentlich beteiligter Geschäftsführer. Es kann daher zur Auslegung des im Beschwerdefall strittigen Tatbestandsmerkmals "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Auslegung der in der Vorschrift des § 41 Abs. 2 und 3 FLAG angeführten Bestimmung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 zurückgegriffen werden. Zur Vermeidung von Wiederholungen wird gemäß § 43 Abs. 2 Satz 2 VwGG auf die hg. Erkenntnisse vom 23. April 2001, 2001/14/0054 und 2001/14/0052, vom 10. Mai 2001, 2001/15/0061, und vom 18. Juli 2001, 2001/13/0063, verwiesen.

Wie den Gründen der genannten Erkenntnisse entnommen werden kann, stellt das in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 (wie auch in § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988) normierte Vorliegen der sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses abgesehen vom hinzuzudenkenden Merkmal der Weisungsgebundenheit im Wesentlichen auf die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft und das Fehlen des Unternehmerwagnisses ab. Von Bedeutung ist noch das Merkmal der laufenden (wenn auch nicht notwendig monatlichen) Entlohnung. Ausgehend von den genannten Kriterien ist zu beurteilen, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die für ein Dienstverhältnis sprechenden Kriterien im Vordergrund stehen.

Die im Beschwerdefall kontinuierliche und tatsächlich über einen längeren Zeitraum dauernde Ausübung der Geschäftsführung spricht für die Eingliederung des Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der Beschwerdeführerin. Dass das Vorliegen von jeweils auf ein Jahr abgeschlossenen "Werkverträgen" weder gegen die Eingliederung des Geschäftsführers noch für das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses sprechen, hat der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt erkannt (vgl. u.a. das Erkenntnis vom 12. September 2002, 2002/15/0147, sowie die Erkenntnisse vom 18. Dezember 2002, 2001/13/0208 und 2001/13/0179). Auf die zivilrechtliche Einstufung der Rechtsgrundlagen für die Tätigkeit als Geschäftsführer kommt es nicht an (vgl. für viele das Erkenntnis vom 19. Dezember 2001, 2001/13/0091).

Ein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis ist im Beschwerdefall nicht gegeben, weil dem Geschäftsführer selbst bei Eintreten einer Verlustsituation für die Gesellschaft noch immer einen Fixbetrag von 400.000 S gebührt. Ein derartiger Mindest-Fixbezug steht der Annahme eines relevanten Unternehmerwagnisses entgegen. Der Umstand, dass dem Geschäftsführer überdies eine gewinnabhängige Erfolgsprämie zugesagt war und er eine solche auch bezogen hat, führt noch nicht zu einem Risiko, wie es für Unternehmer typisch ist (vgl. mit weiteren Nachweisen das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. Dezember 2001, 2001/15/0070).

Dass ein Unternehmerrisiko in Bezug auf stark schwankende und ins Gewicht fallende Ausgaben bestanden hätte, hat die Beschwerdeführerin mit dem unbestimmten Hinweis auf von Geschäftsführer zu bestreitende Kfz-Kosten nicht aufgezeigt. Das Tragen der Sozialversicherungsbeiträge durch den Geschäftsführer begründet, was die Beschwerdeführerin vor dem Verwaltungsgerichtshof selbst einräumt, kein Unternehmerrisiko. Zu der in der Beschwerde erwähnten Frage der Kostentragung im Vertretungsfall hat die belangte Behörde zu Recht darauf hingewiesen, dass es bei Beurteilung der Frage nach einem Unternehmerwagnis auf die tatsächlichen Verhältnisse ankommt. Dass Vertretungskosten tatsächlich nicht angefallen sind, ist im Beschwerdefall unbestritten.

Eine laufende Entlohnung liegt auch dann vor, wenn der Jahresbezug nicht in monatlich gleich bleibenden Beträgen ausbezahlt wird (vgl. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. Juli 2001, 2001/13/0084, und vom 17. Oktober 2001, 2001/13/0097). Die Beschwerde, aus dem Akteninhalt sei erkennbar, dass nicht die gesamten Geschäftsführerbezüge zur Auszahlung gelangt seien, ist schon deshalb nicht entscheidungswesentlich, weil die Beschwerdeführerin gar nicht behauptet, dass der Geschäftsführer im Streitzeitraum nicht über den gesamten (bei der Gewinnermittlung der Gesellschaft als Aufwand berücksichtigten) Betrag verfügen konnte. Im Übrigen wurden im Verwaltungsverfahren keine Einwendungen gegen die Höhe der im Prüfungsverfahren festgestellten, dem

Geschäftsführer in den einzelnen Jahren gewährten Geschäftsführervergütungen erhoben. Was die ins Treffen geführte Aktenlage anbelangt, ist schließlich darauf hinzuweisen, dass der Bilanz zum 31. Dezember 2000 weder eine Rückstellung noch der Ausweis einer Verbindlichkeit für rückständige Geschäftsführervergütungen entnommen werden kann.

Soweit die Beschwerdeführerin Begründungsmängel des - wie in der Beschwerde mehrfach betont - durch ein "Einzelorgan" erlassenen Bescheides geltend macht, sei ihr eingeräumt, dass der Begründungsduktus des angefochtenen Bescheides den methodischen Kriterien einer Bescheidbegründung, wie sie der Verwaltungsgerichtshof etwa in seinem Erkenntnis vom 28. Mai 1997, 94/13/0200, dargelegt hat, weitgehend nicht gerecht wird. Zur Aufhebung eines angefochtenen Bescheides führt eine Unzulänglichkeit seiner Begründung aber nur dann, wenn diese Unzulänglichkeit zur Folge hat, dass einem Beschwerdeführer damit die Verfolgung seiner Rechte vor dem Verwaltungsgerichtshof oder diesem die inhaltliche Prüfung einer durch den Spruch des angefochtenen Bescheides bewirkten Verletzung der verfolgten Rechte des Beschwerdeführers verwehrt bleibt (vgl. für viele das hg. Erkenntnis vom 18. Juli 2001, 2001/13/0082). Eine solche Relevanz des gerügten Begründungsmangels des angefochtenen Bescheides liegt im Beschwerdefall nicht vor.

Die Beschwerde erwies sich damit als unbegründet und war deshalb gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBI. II Nr. 333/2003.

Wien, am 24. September 2003

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2003:2001130258.X00

Im RIS seit

27.10.2003

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at