

# TE Vwgh Erkenntnis 2002/4/25 2001/15/0066

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 25.04.2002

## Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

61/01 Familienlastenausgleich;

## Norm

EStG 1988 §22 Z2;

FamLAG 1967 §41 Abs1;

FamLAG 1967 §41 Abs2;

FamLAG 1967 §41 Abs3;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Vizepräsident Dr. W. Pesendorfer und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. iur. Mag. (FH) Schärf, über die Beschwerde der H GesmbH in G, vertreten durch Dr. Arnold Rechtsanwalts-Kommandit-Partnerschaft in 1010 Wien, Wipplingerstraße 10, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 1. März 2000, Zl. RV/330-06/11/99, betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für 1994 bis 1997, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 332 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Im Gefolge einer bei der Beschwerdeführerin für den Zeitraum 1. Jänner 1994 bis 31. Dezember 1997 durchgeföhrten Lohnsteuerprüfung wurden der Beschwerdeführerin mit Bescheid des Finanzamtes vom 2. Juni 1998 u.a. Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen nach § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nach § 57 Abs. 4 und 5 Handelskammergesetz aus den ihrem wesentlich (zu 58 %) beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer für die Jahre 1994 bis 1997 gewährten Vergütungen vorgeschrieben. Der Geschäftsführer sei unbefristet bestellt und verpflichtet gewesen, Ordnungsvorschriften für die Dienstnehmer der Gesellschaft zu erlassen sowie deren Einhaltung zu überwachen. Daher sei der Geschäftsführer in die betriebliche Organisation eingegliedert gewesen. Der Geschäftsführer müsse seine Agenden persönlich ausführen. Für die Wahrnehmung der Geschäftsführung sei in den Jahren des Prüfungszeitraumes ohne Rücksicht auf freie Tage

ein monatlich stets gleich bleibendes Entgelt gewährt worden. Lediglich im Dezember 1997 sei es zu einer pauschalen Nachverrechnung für 1997 gekommen. Die Gesellschaft sei verpflichtet, dem Geschäftsführer alle erwachsenden Auslagen (zB Reisekosten) zu ersetzen. Der Geschäftsführer trage demnach kein Unternehmerwagnis.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde vorgebracht, dass der Geschäftsführer mit der Beschwerdeführerin einen "freien Dienstvertrag" abgeschlossen habe. Der Geschäftsführer sei an keine betrieblichen Ordnungsvorschriften, keine betriebliche Arbeitszeit und auch an keinen festen Arbeitsort gebunden. Der Geschäftsführer habe nur die Angelegenheiten der unmittelbaren Geschäftsführung selbst zu besorgen, im Übrigen sei er jedoch berechtigt, jederzeit Vertretungen zu bestellen. Die Auszahlung der Beträge in gleich bleibender Höhe sei nur aus Vereinfachungsgründen so geschehen. Dass sehr wohl Schwankungen der Bezüge möglich seien, beweise eine zusätzliche Auszahlung im Dezember 1997. Überhaupt nicht erwähne der Bescheid, dass der Jahresbezug des Geschäftsführers nach dem "freien Dienstvertrag" mit 25 % des jeweiligen "Jahres Cash Flows" begrenzt sei. Es sei dem Wirtschaftsleben nicht fremd, dass Unternehmen in einzelnen Jahren nur geringe Erträge oder überhaupt keine positiven "Cash Flow" erzielen würden. In diesem Fall drohe aber dem Geschäftsführer eine Kürzung seiner Bezüge bis auf ein Minimum. Der "im freien Dienstvertrag" vorgesehene Ersatz der dem Geschäftsführer erwachsenen Auslagen sei "wohl selbstverständlich".

In einer im Berufungsverfahren mit dem Geschäftsführer der Beschwerdeführerin vom Finanzamt aufgenommenen Niederschrift gab er - ergänzend - an, dass die von ihm ausgeübten Tätigkeiten während der Anwesenheit im Betrieb in den "wesentlichen Agenden der Betriebsführung" beständen, für die laufenden Tätigkeiten jederzeit eine Vertretung möglich sei und dass tatsächlich delegiert werde. Die Entlohnung sei in der Vergangenheit monatlich erfolgt, ab 1999 bestehe ein Jahresbezug. Die Geschäftsführerentschädigung stelle das Honorar für eine Jahresleistung dar, es handle sich um ein Werkvertragshonorar. Er sei nach dem GSVG pflichtversichert gewesen.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid wurde die Berufung abgewiesen. Nach Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens führte die belangte Behörde im Wesentlichen aus, dass für die Einstufung einer Tätigkeit nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 das Merkmal der Weisungsgebundenheit auszublenden sei und damit im Zusammenhang stehende Merkmale, wie fehlende Arbeitspflicht, vollkommen freie Arbeits- und Zeiteinteilung (Urlaub), fehlende disziplinäre Folgen nicht wesentlich seien. Daher ergebe sich, dass die vorgebrachten Einwände nicht geeignet seien, das Vorliegen eines Unternehmerrisikos zu begründen, weil auch bei Angestellten in leitender Funktion Freiheiten hinsichtlich der Aufgaben-, Arbeits- und Zeiteinteilung durchaus üblich seien. Die Schilderung der Tätigkeit und die Ausführung über die Vertreterbestellung lasse die Eingliederung in den betrieblichen Organismus ausreichend erkennen. Den Ausführungen der Beschwerdeführerin über die Höhe der Geschäftsführerbezüge und die Festsetzungsmodalitäten könne ein Indiz für das Vorliegen eines Unternehmerrisikos nicht entnommen werden. Die Auszahlung der Geschäftsführerbezüge in monatlichen Teilbeträgen gleicher Höhe stehe fest, sodass von einer laufenden Gehaltsauszahlung auszugehen sei. In der Vereinbarung über die Begrenzung der Geschäftsführerbezüge mit 25 % des "Cash Flows" und in der Auszahlung des einmaligen Betrages im Jahr 1997 könne kein Indiz gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses gefunden werden. Leistungsbezogene Entlohnungssysteme seien bei Dienstverhältnissen in leitender Position üblich. Bemessungsgrundlage der Abgabenfestsetzung sei ein tatsächlicher Geschäftsführerbezug in Höhe von S 1,200.000,-- für 1994, S 1,340.000,-- für 1995, S 1,440.000,-- für 1996 und S 1,500.000,-- für 1997 gewesen.

Im Ergebnis vertrat die belangte Behörde die Auffassung, dass die Beschäftigung des Geschäftsführers ungeachtet seiner gleichzeitigen Eigenschaft als zu 58 % beteiligter Mehrheitsgesellschafter mit Ausnahme der Weisungsgebundenheit sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses im Sinn des § 47 Abs. 2 EStG aufweise. Aus seiner Geschäftsführertätigkeit erziele der Gesellschafter-Geschäftsführer demnach Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988, weshalb er im Sinn der Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG in der ab dem Jahr 1994 anzuwendenden Fassung Dienstnehmer sei. Dies habe die Pflicht der Beschwerdeführerin ausgelöst, von den Bezügen des Geschäftsführers den Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag abzuführen.

In der dagegen erhobenen Beschwerde wird geltend gemacht, dass die Beschäftigung des Gesellschafter-Geschäftsführers "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG)" nicht aufweise.

Den auch im Beschwerdefall am 18. Dezember 2000 vom Verwaltungsgerichtshof gemäß Art. 140 Abs. 1 B-VG gestellten Antrag auf Aufhebung bestimmter, im gegenständlichen Fall zur Anwendung kommender, gesetzlicher

Bestimmungen hat der Verfassungsgerichtshof mit Beschluss vom 14. März 2001, G 148/00 u. a., als unzulässig zurückgewiesen, weil er über die vorgetragenen Bedenken bereits in einem anderen Verfahren mit dem Erkenntnis vom 7. März 2001, G 110/00, unter Verweis auf das Erkenntnis vom 1. März 2001, G 109/00, entschieden hatte.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Zur Auslegung der in der Vorschrift des § 41 Abs. 2 und 3 FLAG angeführten Bestimmung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nach der Abweisung der vom Verwaltungsgerichtshof gestellten Anfechtungsanträge durch den Verfassungsgerichtshof sei zur Vermeidung von Wiederholungen 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 (§ 43 Abs. 2 Satz 2 VwGG), werden Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer GesmbH dann erzielt, wenn - bezogen auf die tatsächlich vorzufindenden Verhältnisse - feststeht,

-

dass der Gesellschafter-Geschäftsführer zufolge kontinuierlicher und über einen längeren Zeitraum andauernder Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in den Organismus des Betriebes seiner Gesellschaft eingegliedert ist,

- dass ihn unter Bedachtnahme auf die Einnahmen- bzw. Ausgabenschwankungen kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis trifft und

- dass er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhält.

Der Beurteilung der belangten Behörde, der Gesellschafter-Geschäftsführer sei in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft eingegliedert, einem auf die Geschäftsführungstätigkeit bezogenen Unternehmerwagnis nicht ausgesetzt und werde laufend entlohnt, haftet auf dem Boden der von der oben wiedergegebenen Rechtsprechung entwickelten Grundsätze im Ergebnis keine Rechtswidrigkeit an.

Im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1. März 2001, G 109/00, wird unter Anführung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Anzeichen für ein Dienstverhältnis seien, im Fall der - auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführenden - Weisungsgebundenheit ihre Unterscheidungskraft verlieren und daher für die Lösung der Frage, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses im Vordergrund stehen, nicht brauchbar sind. Zu den Merkmalen, die in diesem Sinn vor dem Hintergrund der Weisungsgebundenheit ihre Indizwirkung zur Bestimmung des durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichneten Typusbegriffes des steuerlichen Dienstverhältnisses verlieren, gehören vor allem eine feste Arbeitszeit, ein fester Arbeitsort, die arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, Anwendbarkeit typischer arbeitsrechtlicher Vorschriften, wie Arbeits- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz (vgl. auch die hg. Erkenntnisse vom 12. September 2001, 2001/13/0180, und vom 19. Dezember 2001, 2001/13/0242, mwN). Die breiten Ausführungen in der Beschwerde im Zusammenhang mit der fehlenden Weisungsgebundenheit gehen daher ins Leere.

Wenn die Beschwerdeführerin den Unterschied zwischen der Lage ihres Geschäftsführers als Alleingesellschafter jetzt und derselben Person als früherer Einzelunternehmer in Frage stellt, übersieht sie, dass es sich einerseits nicht um einen Alleingesellschafter, sondern um einen (zu 58 % beteiligten) Mehrheitsgesellschafter handelt und andererseits der Verwaltungsgerichtshof wiederholt zum Ausdruck gebracht hat, dass das Trennungsprinzip zwischen Geschäftsführer und Gesellschafter zu beachten sei (vgl. gerade zum Vorbringen eines früheren Einzelunternehmers das hg. Erkenntnis vom 29. Jänner 2002, 2001/14/0216).

Mit dem Vorbringen, die Beschwerdeführerin habe mit ihrem Mehrheitsgesellschafter einen als "freien Dienstvertrag" bezeichneten Vertrag abgeschlossen und es liege ein "Werkvertrag über Weisungen" vor, ist sie auf die hg. Rechtsprechung zu verweisen, wonach es für die zivilrechtliche Einstufung des Leistungsverhältnisses zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter-Geschäftsführer nicht ankommt (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 23. Jänner 2002, 2001/13/0108, und vom 31. Jänner 2002, 2001/15/0063).

Mit den allgemeinen Ausführungen, auch bei einem Werkvertrag sei (Bar)Auslagenersatz neben dem Werklohn durchaus denkbar und daher sei ein Aufwandersatz kein Merkmal für das Vorliegen eines Dienstvertrages, der das Unternehmerwagnis in Zweifel ziehen könnte, verabsäumt es die Beschwerdeführerin, darzulegen, welche ins Gewicht fallenden, ihm nicht ersetzen Auslagen den Gesellschafter-Geschäftsführer getroffen hätten.

Ob bzw. in welcher Ausprägung im einzelnen Fall die maßgeblichen Kriterien, wie etwa das Unternehmerwagnis vorliegen, ist eine Sachverhaltsfrage. Auf die besonderen Schwierigkeiten der Feststellung des tatsächlichen Sachverhaltes, die sich bei den in Rede stehenden Leistungsverhältnissen insbesondere aus dem hier häufig vorzufindenden Umstand des Selbstkontrahierens ergeben, hat der Verfassungsgerichtshof im erwähnten Erkenntnis vom 1. März 2001, G 109/00, hingewiesen. Dieser Gesichtspunkt hat zur Folge, dass bei der Sachverhaltsfeststellung, um dem Objektivierungserfordernis hinreichend Rechnung zu tragen, der nach außen in Erscheinung tretenden tatsächlichen Abwicklung der Leistungsbeziehung die wesentliche Bedeutung beizumessen ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 12. September 2001, 2001/13/0055). Das Vorliegen eines bedeutsamen Unternehmerrisikos hat die belangte Behörde in sachverhaltsmäßiger Hinsicht ausgeschlossen, weil über den gesamten Zeitraum von 1994 bis 1997 monatlich gleichmäßige, jährlich leicht steigende Geschäftsführervergütungen ausbezahlt worden sind. In welchem Umfang die von der Beschwerde herangezogene Obergrenze der Geschäftsführervergütung (25 % des "Cash Flows"), deren Überschreiten im Nachhinein eine Rückzahlungsverpflichtung zur Folge hätte, in der tatsächlichen Entwicklung der wirtschaftlichen Kennzahlen des Unternehmens für den Gesellschafter-Geschäftsführer schlagend geworden wäre (oder dies hätte erwartet werden können), hat die Beschwerdeführerin nicht dargetan (vgl. auch das hg. Erkenntnis vom 31. Jänner 2002, 2001/15/0063).

Letztlich ist die Beschwerdeführerin darauf hinzuweisen, dass sie im geltend gemachten Recht auf Nichtfestsetzung eines Säumniszuschlages durch den angefochtenen Bescheid nicht verletzt sein konnte. Wenngleich das Finanzamt mit Sammelbescheid den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen, den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und einen Säumniszuschlag festgesetzt hatte, wies der angefochtene Bescheid lediglich die Berufung gegen "den Abgaben- und Haftungsbescheid vom 2. August 1998 des Finanzamtes Z, betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag" ab und sprach aus, dass "der mit Berufung angefochtene Bescheid (des Finanzamtes) unverändert bleibt".

Angesichts des solcherart gefassten Spruches des angefochtenen Bescheides ergibt sich, dass damit über eine gegen die Festsetzung des Säumniszuschlags erhobene Berufung nicht abgesprochen wurde.

Die Beschwerde erweist sich insgesamt als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Von der Durchführung einer Verhandlung konnten aus den Gründen des § 39 Abs. 2 Z 6 VwGG abgesehen werden.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. II Nr. 501/2001.

Wien, am 25. April 2002

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2002:2001150066.X00

**Im RIS seit**

14.08.2002

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