

TE Vwgh Erkenntnis 2001/12/18 2001/15/0070

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 18.12.2001

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

61/01 Familienlastenausgleich;

Norm

EStG 1988 §22 Z2;

FamLAG 1967 §41 Abs2;

FamLAG 1967 §41 Abs3;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Meinl und die Hofräte Dr. Karger, Dr. Sulyok, Dr. Fuchs und Dr. Zorn als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Zehetner, über die Beschwerde der A GmbH in B, vertreten durch Plan Treuhand GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in 1090 Wien, Kolingasse 19, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 13. Februar 2001, RV/60-06/2001, betreffend u. a. Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum August 1996 bis Dezember 1999, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 4.565 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

FP, AL und RR sind Geschäftsführer der beschwerdeführenden GmbH und jeweils zu einem Drittel an ihr beteiligt. Die Beschwerdeführerin hat ihre Tätigkeit im August 1996 aufgenommen.

Im Zuge einer den Zeitraum August 1996 bis Dezember 1999 umfassenden Lohnsteuerprüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, für die Bezüge der Geschäftsführer sei gemäß § 41 Abs 2 FLAG Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und gemäß § 57 Abs. 7 und 8 Handelskammergesetz bzw. § 122 Abs 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag vorzuschreiben.

Dem Prüfer wurde die von den drei Geschäftsführern getroffene Vereinbarung vorgelegt, wonach die Entlohnung der Geschäftsführer vom Verhältnis des Gewinnes der Beschwerdeführerin zu ihrem Umsatz abhängt. Erzielt die Beschwerdeführerin einen Verlust, betrage der Geschäftsführerbezug 600.000 S. Ab einem Betriebsergebnis von 0 S betrage der Geschäftsführerbezug 1 Mio. S. Der Bezug könne bis maximal 3,5 Mio. S steigen.

Für das Jahr 1997 haben die Gesellschafter-Geschäftsführer ihre Bezüge in einem Umlaufbeschluss vom 26. Februar 1998 mit 2,8 Mio. S, 2,8 Mio. S und ca. 2,2 Mio. S festgelegt. Aus dem Beschluss ergibt sich, dass der Gewinn ("konsolidiertes Ergebnis") der Beschwerdeführerin ca. 1,5 Mio. S betrage.

Für das Jahr 1998 haben die Gesellschafter-Geschäftsführer ihre Bezüge in einem Umlaufbeschluss vom 22. Februar 1999 mit dreimal 2,8 Mio. S festgelegt. Aus dem Beschluss ergibt sich, dass der Gewinn der Beschwerdeführerin 3,8 Mio. S betrage.

Für das Jahr 1999 haben die Gesellschafter-Geschäftsführer ihre Bezüge in einem Umlaufbeschluss vom 15. Februar 2000 mit dreimal 2,2 Mio. S festgelegt. Aus dem Beschluss ergibt sich, dass der Gewinn der Beschwerdeführerin ca. 3,3 Mio. S betrage.

Nach den Feststellungen des Prüfers seien den Geschäftsführern Kilometergelder gezahlt und Reisekosten ersetzt worden.

Der Ansicht des Prüfers folgend setzte das Finanzamt mit Bescheid vom 17. Mai 2000 Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für Bezüge der Geschäftsführer fest.

In der Berufung, die sich gegen die Vorschreibung von Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Geschäftsführerbezüge wendet, brachte die Beschwerdeführerin u. a. vor, die Geschäftsführerbezüge orientierten sich am Erfolg des Unternehmens. Sie bewegten sich je nach Erfolg des Unternehmens zwischen 600.000 S und 3,5 Mio. S pro Jahr. Die Auszahlung erfolge jährlich, jeweils nach Ablauf des Kalenderjahres. Sehe man vom Jahr 1996 aufgrund seiner Sonderstellung als Jahr, innerhalb dessen die Gründung der Beschwerdeführerin erfolgt sei (Geschäftsführerbezug 1996: 700.000 S), ab, so sei festzustellen, dass das Risiko stets vorhanden sei. Im Jahr 1999 seien nämlich die Geschäftsführerbezüge auf 2,2 Mio. S pro Geschäftsführer und damit um 27,27% gesunken. Dass den Geschäftsführern Spesen, wie Geschäftsessen, Reisespesen und andere Barauslagen ersetzt worden seien, stelle, da es sich nur um Größenordnungen zwischen 100.000 S und 250.000 S gehandelt habe, einen nicht ins Gewicht fallenden Umstand dar. Ähnliches gelte für die Überwälzung der Autokosten. Außerdem verrechne auch jeder Selbständige die mit seiner Tätigkeit verbundenen Spesen, insbesondere das Kilometergeld.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung nur insoweit Folge, als sie einen dem Finanzamt bei Berechnung der Bemessungsgrundlagen unterlaufenen Fehler beseitige. Sie bestätigte hingegen die Ansicht des Finanzamtes, wonach die Bezüge der Gesellschafter-Geschäftsführer dem Grunde nach dem Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unterliegen. Zur Begründung führte sie aus, die Beschwerdeführerin habe nicht behauptet, die Rechtsverhältnisse zu ihren Gesellschafter-Geschäftsführern seien Werkverträge. Die Gesellschafter-Geschäftsführer hätten auch Entnahmen getätigt; ein tatsächlicher Konnex der Entnahmen zum Betriebsergebnis der Beschwerdeführerin sei nicht erkennbar. Es sei nicht erkennbar, dass die Gesellschafter-Geschäftsführer ein Unternehmerwagnis zu tragen hätten.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Im Erkenntnis vom 1. März 2001, G 109/00, hat der Verfassungsgerichtshof den Antrag des Verwaltungsgerichtshofes auf Aufhebung einiger, auch im gegenständlichen Fall zur Anwendung kommender gesetzlicher Bestimmungen abgewiesen. Er hat dazu u. a. ausgeführt, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien 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 folgende: fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, Anwendbarkeit typischer arbeitsrechtlicher Vorschriften wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz, sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegierung von bestimmten Arbeiten (vgl. dazu und zu den folgenden Ausführungen insbesondere die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. April 2001, 2001/14/0052, 2001/14/0054, und vom 10. Mai 2001, 2001/15/0061, jeweils mwN).

Insgesamt stellt somit das in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 für wesentlich beteiligte Gesellschafter normierte Vorliegen der sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses - abgesehen vom hinzuzudenkenden Merkmal der Weisungsgebundenheit - vor allem auf die Kriterien der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft und das Fehlen des Unternehmerwagnisses ab.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für die Eingliederung (vgl. auch dazu das hg. Erkenntnis vom 23. April 2001, 2001/14/0054).

Unternehmerwagnis liegt vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Steuerpflichtigen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der persönlichen Geschicklichkeit sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und der Steuerpflichtige für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen muss. Dabei kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse an. Im Vordergrund dieses Merkmals steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft. Von Bedeutung ist noch das Merkmal der laufenden (wenn auch nicht notwendig monatlichen) Entlohnung. Eine laufende Entlohnung liegt auch dann vor, wenn der Jahresbezug nicht in monatlich gleich bleibenden Monatsbeträgen ausbezahlt wird (vgl. abermals das oben zitierte Erkenntnis vom 23. April 2001).

Vor dem Hintergrund dieser in der Rechtsprechung sowohl des Verfassungs- als auch des Verwaltungsgerichtshofes herausgearbeiteten Beurteilung in Bezug auf die Erfüllung der Voraussetzungen des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988, die unter Hinweis auf § 43 Abs 2 Satz 2 VwGG auch dem gegenständlichen Beschwerdefall zu Grunde zu legen ist, kann der Verwaltungsgerichtshof nicht finden, dass die belangte Behörde die Betätigung der Geschäftsführer zu Unrecht als solche iSd § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 qualifiziert und daraus die Rechtsfolgen hinsichtlich Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag gezogen hat. Die für die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Beschwerdeführerin wesentliche kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung ist im Beschwerdefall unbestritten. Eine laufende, zumindest jährliche Entlohnung der Gesellschafter-Geschäftsführer ist erfolgt. Ein ins Gewicht fallendes einnahmenseitiges Unternehmerrisiko ist nicht gegeben, weil die Geschäftsführer, wenn sich die Beschwerdeführerin in einer Verlustsituation befinden sollte, noch immer einen Fixbetrag von 600.000 S, bzw. bei einem ausgeglichenen Ergebnis der Beschwerdeführerin einen solchen von 1 Mio. S beziehen. Ein derartiger Mindest-Fixbezug steht der Annahme eines relevanten Unternehmerwagnisses, das zudem konkret mit der Tätigkeit als Geschäftsführer im Zusammenhang stehen müsste, entgegen (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 25. September 2001, 2001/14/0092, vom 25. September 2001, 2001/14/0117, und vom 25. September 2001, 2001/14/0051). Dazu kommt, dass die Geschäftsführer den Ersatz der durch ihre Tätigkeit anfallenden Aufwendungen erhalten und damit ausgabenseitig keinerlei Risiko besteht.

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

Die Entscheidung über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung des Bundeskanzlers BGBI. Nr. 416/1994.

Wien, am 18. Dezember 2001

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2001:2001150070.X00

Im RIS seit

08.05.2002

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