

# TE Vwgh Erkenntnis 2001/9/25 2001/14/0117

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 25.09.2001

## Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;  
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;  
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;  
61/01 Familienlastenausgleich;

## Norm

BAO §80;  
BAO §9;  
EStG 1988 §22 Z2;  
EStG 1988 §47;  
FamLAG 1967 §41 Abs2;  
FamLAG 1967 §41 Abs3;  
VwRallg;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers MMag. Dr. Urtz, über die Beschwerde der E GmbH in K, vertreten durch Dr. Arnold Rechtsanwalts-Kommandit-Partnerschaft in 1010 Wien, Wipplingerstraße 10, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol vom 17. April 2001, RV 940/1- T6/01, betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Mai 1997 bis 31. 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

NH und DH sind zu je 50% an der beschwerdeführenden GmbH beteiligt und als deren Geschäftsführer tätig.

Im Zuge einer Lohnsteuerprüfung stellte das Finanzamt fest, die Gesellschafter-Geschäftsführer arbeiteten voll im Tagesgeschäft der Beschwerdeführerin mit und hätten für ihre Tätigkeit eine Entlohnung in Form von 14 Bezügen pro Jahr bezogen. Die ihnen erwachsenen Aufwendungen, wie etwa die Reisekosten oder die Sozialversicherungsbeiträge, seien von der Beschwerdeführerin ersetzt worden. Das Finanzamt beurteilte die Einkünfte der Gesellschafter-

Geschäftsführer als solche iSd § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988. Die Bezüge der Gesellschafter-Geschäftsführer seien daher in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen.

Gegen den Bescheid vom 20. Oktober 2000, mit dem das Finanzamt Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum Mai 1997 bis Dezember 1999 vorschrieb, berief die Beschwerdeführerin. Zur Begründung führte sie aus, die Gesellschafter-Geschäftsführer erhielten monatliche Bezüge, diese seien aber als A-conto-Zahlungen auf die Jahresentlohnung anzusehen. Im Jahr 1997 habe die monatliche Zahlung 70.000 S betragen. Nachdem der Jahresumsatz festgestanden sei, sei eine Nachzahlung getätigt worden. Mitte des Jahres 1998 sei die monatliche Zahlung erhöht worden, weil sich aus der Umsatzentwicklung des ersten Halbjahres ergeben habe, dass eine höhere Entlohnung erfolgen werde. Als Beilage zur Berufung legte die Beschwerdeführerin einen Umlaufbeschluss vor, in welchem die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer festhielten, dass sich der monatliche Fixbetrag von 70.000 S auf 100.000 S erhöhe, wenn die Beschwerdeführerin im betreffenden Jahr einen Umsatz von 100 Mio. S erziele, bzw auf 150.000 S bei einem Umsatz von 200 Mio. S, auf 175.000 S bei einem Umsatz von 400 Mio. S und auf 200.000 S ab einem Umsatz von 500 Mio. S.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung stützte das Finanzamt darauf, dass die Gesellschafter-Geschäftsführer im Hinblick auf deren Fixbezüge und den Ersatz der anfallenden Kosten kein Unternehmerrisiko treffe. Zur Bezugserhöhung ab einer bestimmten Umsatzgrenze verwies das Finanzamt darauf, dass leistungsbezogene Entlohnungssysteme auch bei Dienstnehmern vorkämen.

Die Beschwerdeführerin beantragte die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Mit dem angefochtenen Bescheid bestätigte die belangte Behörde die Vorschreibung von Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag. Die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer seien im Hinblick auf ihre auf Dauer angelegte und kontinuierliche Leistungserbringung organisatorisch in den Betrieb der Beschwerdeführerin eingegliedert. Sie hätten die Geschäftsführungstätigkeit über einen Zeitraum von mehreren Jahren ausgeübt. Es treffe sie kein Unternehmerrisiko. Sie erhielten nämlich einen Fixbezug von monatlich mindestens 70.000 S. Dass die Gesellschafter-Geschäftsführer im Umlaufbeschluss festgelegt haben, dass sich der Fixbezug bei Erreichen bestimmter Umsatzgrenzen erhöhe, begründe kein Unternehmerrisiko. Sei es doch im Wirtschaftsleben durchaus üblich, insbesondere bei leitenden Angestellten eine Leistungsprämie für den Fall des Erreichens bestimmter Umsätze oder Gewinne zu vereinbaren. Die Gesellschafter-Geschäftsführer hätten auch auf der Ausgabenseite keinerlei Unternehmerrisiko getragen, weil die ihnen erwachsenen Aufwendungen (sogar die Sozialversicherungsbeiträge) von der Beschwerdeführerin ersetzt worden seien. Da die Gesellschafter-Geschäftsführer somit in den Betrieb der Beschwerdeführerin eingegliedert gewesen seien und kein Unternehmerrisiko getragen hätten, sei ihre Beschäftigung eine solche iSd § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988, sodass das Finanzamt deren Bezüge zu Recht in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einbezogen habe.

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

Die Beschwerdeführerin wendet ein, das Gesetz stelle in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 darauf, ab, dass beim Geschäftsführer sonst (also außer der gegebenenfalls hinzuzudenkenden Weisungsunterworfenheit) alle Merkmale eines Dienstverhältnisses vorlägen.

Diesem Vorbringen ist die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 18. September 1996, 96/15/0121, SlgNF 7118/F) entgegenzuhalten, wonach dem angesprochenen Tatbestandmerkmal des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 das Verständnis beizulegen ist, dass es - gleich wie bei jedem herkömmlichen Dienstverhältnis iSd § 47 EStG - bloß darauf ankommt, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses vorliegen.

Das Dienstverhältnis ist ein Typusbegriff. Die Merkmale eines Typusbegriffes sind nicht immer in gleicher Intensität ausgebildet, die Entscheidung hat letztlich nach dem Gesamtbild zu erfolgen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 23. April 2001, 2001/14/0054, unter Hinweis auf das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1. März 2001, G 109/00). Ob sich überhaupt für irgendein Dienstverhältnis iSd § 47 EStG die Aussage treffen ließe, die gesamte Anzahl von Merkmalen des Typusbegriffes sei erfüllt, soll dahingestellt bleiben. Darauf kommt es nämlich nicht an. Typusbegriffen sind die realen Erscheinungen an Hand einer Mehrzahl von Merkmalen zuzuordnen, wobei die Entscheidung nach dem Gesamtbild zu erfolgen hat. Gleichartig wie die dargestellte Regelung beim Dienstverhältnis ist

aber auch der normative Inhalt des § 22 Z 2 Teilstrich 2 erster Satz EStG 1988 - sieht man von der zusätzlichen Regelung hinsichtlich der gegebenenfalls hinzuzudenkenden Weisungsgebundenheit ab.

Zur Auslegung der in der Vorschrift des § 41 Abs. 2 und 3 FLAG angeführten Bestimmung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 sei zur Vermeidung von Wiederholungen auf die hg Erkenntnisse vom 18. Juli 2001, 2001/13/0063, und vom 23. April 2001, 2001/14/0054, verwiesen. Wie aus den Gründen der genannten Erkenntnisse entnommen werden kann (§ 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG), werden Einkünfte iSd § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vom wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer erzielt, wenn - bezogen auf die tatsächlich vorzufindenden Verhältnisse - feststeht,

-

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

-

dass ihn nicht ein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis trifft, und

-

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

Entgegen dem Beschwerdevorbringen hat die belangte Behörde die Eingliederung in den Organismus der Beschwerdeführerin zutreffend aus der auf Dauer angelegten Geschäftsführungstätigkeit abgeleitet.

Zur Frage des Unternehmerwagnisses bringt die Beschwerde zunächst vor, die belangte Behörde habe unter Verletzung von Verfahrensvorschriften die Sachverhaltsfeststellung getroffen, dass die Beschwerdeführerin den Gesellschafter-Geschäftsführern auch Ersatz für die angefallenen Sozialversicherungsbeiträge leiste. In Wirklichkeit würde für Sozialversicherungsbeiträge kein Ersatz geleistet.

Zu diesem Vorbringen ist zunächst darauf zu verweisen, dass bereits der die Grundlage für den erstinstanzlichen Bescheid bildende Bericht über die Lohnsteuerprüfung ausführt, die Beschwerdeführerin ersetze den Gesellschafter-Geschäftsführern die Sozialversicherungsbeiträge. Die Beschwerdeführerin ist dieser Feststellung im gesamten Berufungsverfahren nicht entgegengetreten. Wesentlich ist aber, dass es für die Frage des Unternehmerwagnisses nicht relevant ist, wer die Sozialversicherungsbeiträge trägt, zumal sich deren Höhe von vornherein abschätzen und bei der Vereinbarung der Höhe der Entlohnung berücksichtigen lässt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 29. Mai 2001, 2001/14/0077).

Die Beschwerdeführerin wendet weiters ein, Fixbezüge änderten nichts am Vorliegen eines Unternehmerwagnisses. Das Fixum werde jeweils nur auf die Dauer der Ausübung der Geschäftsführungsfunktion gezahlt. Mit dem Verlust der Geschäftsführerfunktion sei auch der Verlust des Fixums verbunden. Zudem seien die Bezüge schwankend.

Die Beschwerdeführerin ist darauf zu verweisen, dass jedes Dauerschuldverhältnis (früher oder später) beendet wird und grundsätzlich eine Entgeltzahlung für Zeiträume nach Beendigung nicht mehr stattfindet. Dieser Umstand begründet kein Unternehmerwagnis.

Ein Fixbezug stellt nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein starkes Indiz gegen das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses dar (vgl. das hg. Erkenntnis vom 26. April 2000, 99/14/0339).

Den unbestrittenen Feststellungen der belangten Behörde zufolge war im gegenständlichen Fall ein Fixum von 70.000 S pro Monat vereinbart. Wenn der Jahresumsatz bestimmte Grenzen erreicht, sollte sich der Bezug für das betreffende Jahr erhöhen. Die belangte Behörde hat zutreffend darauf hingewiesen, dass die Zusage von Tantiemen, etc, für den Fall eines guten Geschäftsganges bei leitenden Angestellten nicht unüblich ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 29. Mai 2001, 2001/14/0077). Im gegenständlichen Fall konnte die Geschäftsführerentlohnung den Betrag von 70.000 S nicht unterschreiten, weshalb es ausgeschlossen erscheint, aus der konkreten Art der Entlohnung das Vorliegen eines Wagnisses, wie es für Unternehmer eigentümlich ist, abzuleiten.

Die Beschwerdeführerin bringt weiters vor, die Gesellschafter-Geschäftsführer entbehrten des Schutzes, der sich aus Arbeitsverhältnissen iSd Arbeitsrechts ergebe (z.B. Mindestentlohnung nach Kollektivvertrag, Begünstigung nach dem Dienstnehmerhaftpflichtgesetz, Anspruch nach dem Insolvenz-Ausfallgeld). Zu diesem Vorbringen genügt es, darauf zu verweisen, dass Einkünfte iSd § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht davon abhängen, ob ein Arbeitsverhältnis iSd

Arbeitsrechts gegeben ist. Eine Tätigkeit kann daher auch dann unter diese Bestimmung fallen, wenn arbeitsrechtliche Vorschriften, bzw gesetzliche Vorschriften, die an (bestimmte) Arbeitsverhältnisse iSd Arbeitsrechts anknüpfen, keine Anwendung finden (vgl. das hg. Erkenntnis vom 29. Mai 2001, 2001/14/0077). Das Fehlen eines "arbeitsrechtlichen Schutzes" im Sinne der vorstehenden Ausführungen ist nicht einem Unternehmerwagnis gleichzuhalten.

Wenn die Beschwerde darauf verweist, dass die Gesellschafter-Geschäftsführer von einer Haftung für Abgaben nach § 9 BAO betroffen sein können, so trifft dies grundsätzlich - wie aber auch bei jedem Fremd-Geschäftsführer - zu. Die Haftung nach § 9 BAO ist eine verschuldensabhängige Haftung und entspricht weitgehend schadenersatzrechtlichen Grundsätzen. Die Rechtsordnung sieht ganz allgemein das Entstehenmüssen für durch eigenes schuldhaftes und rechtswidriges Verhalten verursachte Schäden vor; derartiges ist daher nicht kennzeichnend für ein Unternehmerrisiko.

Die Beschwerde enthält auch Ausführungen zur zivilrechtlichen Beurteilung des Anstellungsverhältnisses der Gesellschafter-Geschäftsführer. Auf dieses Vorbringen war nicht einzugehen, ist doch die Qualifikation des der Geschäftsführung zugrundeliegenden Rechtsverhältnisses auf der Basis der Kriterien außersteuerlicher Vorschriften für die Frage der Einkünfteerzielung nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht von Bedeutung (vgl. nochmals das hg. Erkenntnis vom 18. Juli 2001, 2001/13/0063).

Der auf der Grundlage der im angefochtenen Bescheid getroffenen, oben wiedergegebenen Sachverhaltsfeststellungen über die tatsächlichen Verhältnisse (die Gesellschafter-Geschäftsführer der Beschwerdeführerin seien in den Organismus ihres Betriebes eingegliedert, einem auf die Geschäftsführungstätigkeit bezogenen Unternehmerwagnis nicht ausgesetzt und würden laufend entlohnt) vorgenommenen Beurteilung der belangten Behörde haftet keine Rechtswidrigkeit an.

Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen. Von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung konnte aus den Gründen des § 39 Abs. 2 Z 6 VwGG abgesehen werden.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. 416/1994.

Wien, am 25. September 2001

#### **Schlagworte**

Definition von Begriffen mit allgemeiner Bedeutung VwRallg7

#### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2001:2001140117.X00

#### **Im RIS seit**

23.01.2002

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

© 2025 JUSLINE

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

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)