

# TE Vwgh Erkenntnis 1995/6/8 95/14/0040

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 08.06.1995

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

61/01 Familienlastenausgleich;

## Norm

BAO §289;

EStG 1988 §25 Abs1 Z1 lit a;

EStG 1988 §25 Abs1 Z1 lit b;

EStG 1988 §47 Abs2;

FamLAG 1967 §41 Abs3 idF 1988/733;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Karger, Dr. Graf, Mag. Heinzl und Dr. Zorn als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Rauscher, über die Beschwerde der F-Ges.m.b.H. in L, vertreten durch Dr. G, Rechtsanwalt, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vom 5. Jänner 1995, Zl. 41/2-8/Nw-1995, betreffend Dienstgeberbeitrag und Säumniszuschlag, 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

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde die Berufung der Beschwerdeführerin gegen den Bescheid des Finanzamtes betreffend Nachforderung des Dienstgeberbeitrages von 121.405 S (für den Prüfungszeitraum vom 1. April 1990 bis zum 31. Dezember 1993) sowie Festsetzung eines Säumniszuschlages (hinsichtlich dieses Dienstgeberbeitrages) von 2.428 S als unbegründet abgewiesen. In der Begründung führte die belangte Behörde aus, die strittigen Beiträge beträfen die Löhne, die an zwei Gesellschafter-Geschäftsführer der Beschwerdeführerin gezahlt worden seien. Diese Geschäftsführer seien zu 25% an der Beschwerdeführerin beteiligt, durch gesellschaftsvertragliche Vereinbarung sei ihnen eine Sperrminorität eingeräumt. Das Finanzamt habe in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt, die Bezüge würden an die beiden Geschäftsführer nicht auf Grund von Werkverträgen, sondern auf Grund von Dienstverträgen - diese regelten die Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall, den Urlaubsanspruch sowie einen 13. und 14. Monatsgehalt - gezahlt, bei der Besteuerung der Einkünfte der Geschäftsführer seien die §§ 67 und 68 EStG 1988 zur Anwendung

gebracht und der Arbeitnehmer- sowie der Verkehrsabsatzbetrag in Abzug gebracht worden. § 41 Abs. 3 FLAG 1967 regle die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und verweise dabei ua auf § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. b EStG 1988. Nach der letztgenannten Bestimmung stellten Bezüge und Vorteile von Personen, die an Kapitalgesellschaften nicht wesentlich iSd § 22 Z. 2 (also nicht mehr als 25%) beteiligt seien, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dar, und zwar auch dann, wenn bei einer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) aufweisenden Beschäftigung die Verpflichtung, den Weisungen eines anderen zu folgen, auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmung fehle. Die Einkünfte von Personen, die an einer Kapitalgesellschaft nicht wesentlich beteiligt seien, gehörten daher nach Ansicht der belangten Behörde zur Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag. Die Berufung richte sich gegen die Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages von 121.405 S für das Jahr 1993; das Berufungsbegehren sei aber auch darauf gerichtet, den für den Zeitraum vom 1. April 1990 bis 31. Dezember 1992 bereits entrichteten Dienstgeberbeitrag von 320.226 S gutzuschreiben. Es sei nur darüber abzusprechen, ob im Prüfungszeitraum überhaupt ein Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne der Geschäftsführer abzuführen sei.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die vorliegende Beschwerde und rügt dessen inhaltliche Rechtswidrigkeit. Gemäß § 41 Abs. 2 FLAG sei Dienstnehmer, wer in einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehe. Im gegenständlichen Fall befänden sich die Geschäftsführer nicht in einem Dienstverhältnis, weil sie nicht weisungsgebunden seien und auch nicht unter der Leitung der Beschwerdeführerin ständen. Damit würden aber die Geschäftsführerbezüge aus der Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag ausscheiden. Eine Änderung der Rechtslage habe der Gesetzgeber durch die Erweiterung des § 47 Abs. 2 EStG 1988 mit dem AbgÄG 1994 herbeigeführt. Die Beschwerdeführerin bringt weiters vor, die angefochtene Berufungsentscheidung hätte auch über den Antrag auf Rückerstattung der bereits geleisteten Dienstgeberbeiträge für den Zeitraum von 1. April 1990 bis 31. Dezember 1992 entscheiden müssen.

Die belangte Behörde legte die Verwaltungsakten vor und beantragte in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

§ 41 Abs. 2 und 3 FLAG idF BGBl. 733/1988 lauten:

"(2) Dienstnehmer ist, wer in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 steht.

(3) Der Beitrag des Dienstgebers ist 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 des Einkommensteuergesetzes 1988."

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis 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.

Die Geschäftsführer der Beschwerdeführerin halten je einen Geschäftsanteil im Ausmaß von 25% des Stammkapitals. Durch den Gesellschaftsvertrag ist jedem von ihnen eine sogenannte Sperrminorität eingeräumt, weshalb die Generalversammlung nicht in der Lage ist, gegen ihren Willen einen Weisungsbeschluß zu fassen. Unbestritten ist, daß die Beschäftigung der Geschäftsführer sonst die Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist.

Die Beschwerdeführerin ist Dienstgeber iSd FLAG (vgl. § 17 Abs. 2 FLAG). Die an ihre Geschäftsführer geleisteten Bezüge iSd § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. b EStG 1988 sind in § 41 Abs. 3 FLAG ausdrücklich als Teil der Beitragsgrundlage angeführt. Strittig ist, ob die an Gesellschafter-Geschäftsführer, die aufgrund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmung nicht weisungsgebunden sind und daher nur aufgrund der Regelung des § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. b EStG 1988 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beziehen, gezahlten Löhne zur Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zählen.

Der Verwaltungsgerichtshof hatte mit dem Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 9. Dezember 1980, 1666, 2223,

2224/79, (in Abkehrung von früherer Rechtsprechung) ausgesprochen, daß ein Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH dann nicht in einem (steuerlichen) Dienstverhältnis zur Gesellschaft stehe, wenn er die Tätigkeit auf Grund der Höhe seiner Beteiligung am Stammkapital oder aufgrund einer gesellschaftsvertraglichen Sonderbestimmung (Sperrminorität) nicht nach den Weisungen eines anderen ausüben muß. In der Folge ergänzte der Gesetzgeber mit AbgÄG 1981, BGBl. 620, § 25 Abs. 1 Z. 1 EStG 1972 ("Alle Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis") um folgenden Satz: "Als Bezüge und Vorteile AUS EINEM bestehenden oder früheren DIENSTVERHÄLTNIS gelten Bezüge und Vorteile von Personen, die an Kapitalgesellschaften nicht wesentlich ... beteiligt sind, auch dann, wenn bei einer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 3) aufweisenden Beschäftigung die Verpflichtung, den Weisungen eines anderen zu folgen, auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmung fehlt." Mit dieser Bestimmung des AbgÄG 1981 wurde nicht ein neuer Typus von Dienstverhältnissen geschaffen, sondern normiert, daß Bezüge von Personen, die bis zu 25% an Kapitalgesellschaften beteiligt sind, unter bestimmten Voraussetzungen auch dann solche aus einem Dienstverhältnis sind, wenn ein Kriterium des Dienstverhältnisses (iSd § 47 Abs. 3 EStG 1972) nicht erfüllt ist. Das bedeutet, daß für diesen Personenkreis somit ein Dienstverhältnis iSd EStG 1972 auch dann vorlag, wenn aufgrund einer Sperrminorität die Weisungsgebundenheit nicht gegeben war.

Das EStG 1988 idF vor dem AbgÄG 1994 spricht nicht mehr aus, daß Bezüge von bis zu 25% an Kapitalgesellschaften Beteiligten unter bestimmten Voraussetzungen trotz Fehlens der Weisungsgebundenheit solche aus einem Dienstverhältnis seien, sondern regelt derartige Bezüge als eigene Gruppe von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit unter § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. b. Daß aber vom Dienstgeberbeitrag auch die unter diese Bestimmung des EStG 1988 fallenden Tätigkeitsvergütungen des mit Sperrminorität ausgestatteten Gesellschafters gehören sollen, wurde vom Gesetzgeber durch die ausdrückliche Erwähnung der lit. b des § 25 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 in § 41 Abs. 3 FLAG idF 733/1988 zum Ausdruck gebracht. Nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zu BGBl. 733/1988 (748 BgNR XVII. GP) habe die andersartige Gliederung des EStG 1988 gegenüber dem EStG 1972 eine Neufassung der Abs. 2 bis 4 des § 41 FLAG bedingt; es seien vor allem die beitragspflichtigen Arbeitslöhne zu definieren und zu den beitragsfreien Bezügen genau abzugrenzen gewesen, damit keine materielle Änderung eintrete. Weil die durch lit. b des § 25 Abs. 1 Z. 1 EStG erfaßten Einkünfte bereits unter lit. a fielen, wenn nicht "die Verpflichtung, den Weisungen eines anderen zu folgen" fehlte, kann der Anführung der lit. b in der Regelung betreffend die Bemessungsgrundlage in § 41 Abs. 3 FLAG nur das Verständnis beigelegt werden, daß die Bezüge eines mit Sperrminorität ausgestatteten Geschäftsführers, wenn die übrigen sich aus § 47 Abs. 2 EStG 1988 ergebenden Voraussetzungen eines Dienstverhältnis gegeben sind, dem Dienstgeberbeitrag unterliegen (vgl. zur diesbezüglich vergleichbaren Rechtslage nach §§ 2 und 5 KommunalsteuerG Taucher, in Bertl/Mandl/Mandl/Ruppe, Steuerreform 1993, 158f).

Durch Art. II Z. 11 AbgÄG 1994, BGBl. 680, wurde mit Wirkung für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 31. Dezember 1993 enden, dem § 47 Abs. 2 EStG 1988 ein Satz angefügt, nach dem ein Dienstverhältnis anzunehmen ist, wenn bei einer Person, die an einer Kapitalgesellschaft nicht wesentlich iSd § 22 Z. 2 beteiligt ist, die Voraussetzungen des § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. b vorliegen. Damit sollte nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage klargestellt werden, daß Gesellschafter-Geschäftsführer mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit jedenfalls auch als in einem Dienstverhältnis stehend anzusehen seien

(vgl. Hofstätter/Reichel, EStG 1988 Kommentar, § 47 Tz 4.3). Für den vorliegenden Fall ist aus dieser Bestimmung entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin aus den im vorangegangenen Absatz enthaltenen Erwägungen nichts zu gewinnen.

Die Beschwerdeführerin wurde somit durch die Abweisung der Berufung betreffend die Nachforderung von Dienstgeberbeitrag nicht in ihren Rechten verletzt.

Der Berufungsantrag der Beschwerdeführerin war darauf gerichtet, für den Prüfungszeitraum vom 1. April 1990 bis zum 31. Dezember 1993 statt einer Nachforderung an Dienstgeberbeitrag diesen in einer Höhe festzusetzen, welche zu einer Gutschrift (der vom April 1990 bis Dezember 1992 für die Geschäftsführer entrichteten Beiträge) führte. Die belangte Behörde hat mit dem angefochtenen Bescheid im Instanzenzug für den gesamten Prüfungszeitraum eine Nachforderung festgesetzt und damit - entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin - das Berufungsbegehren zur Gänze erledigt.

Die Beschwerde war somit gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

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

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1995:1995140040.X00

**Im RIS seit**

01.06.2001

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

© 2026 JUSLINE

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

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