

TE Vwgh Erkenntnis 2016/6/1 2013/13/0061

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 01.06.2016

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

61/01 Familienlastenausgleich;

Norm

EStG 1988 §22 Z2;

EStG 1988 §25 Abs1 Z1 lita;

EStG 1988 §47 Abs2;

FamLAG 1967 §41 Abs2;

KommStG 1993 §2;

1. EStG 1988 § 22 heute
2. EStG 1988 § 22 gültig ab 22.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
3. EStG 1988 § 22 gültig von 01.09.2022 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
4. EStG 1988 § 22 gültig von 20.07.2022 bis 31.08.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
5. EStG 1988 § 22 gültig von 30.10.2019 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
6. EStG 1988 § 22 gültig von 01.01.2018 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2017
7. EStG 1988 § 22 gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
8. EStG 1988 § 22 gültig von 01.05.1996 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
9. EStG 1988 § 22 gültig von 01.01.1993 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 99/1992
10. EStG 1988 § 22 gültig von 30.07.1988 bis 31.12.1992
1. EStG 1988 § 25 heute
2. EStG 1988 § 25 gültig ab 30.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
3. EStG 1988 § 25 gültig von 01.01.2018 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2017
4. EStG 1988 § 25 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015
5. EStG 1988 § 25 gültig von 18.06.2009 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
6. EStG 1988 § 25 gültig von 01.07.2008 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 82/2008
7. EStG 1988 § 25 gültig von 01.01.2008 bis 30.06.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 104/2007
8. EStG 1988 § 25 gültig von 01.01.2008 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 102/2007
9. EStG 1988 § 25 gültig von 29.12.2007 bis 31.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 104/2007
10. EStG 1988 § 25 gültig von 29.12.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 102/2007
11. EStG 1988 § 25 gültig von 24.05.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
12. EStG 1988 § 25 gültig von 01.01.2007 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 109/2006
13. EStG 1988 § 25 gültig von 10.06.2005 bis 31.12.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2005

14. EStG 1988 § 25 gültig von 16.02.2005 bis 09.06.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 8/2005
15. EStG 1988 § 25 gültig von 21.08.2003 bis 15.02.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
16. EStG 1988 § 25 gültig von 05.10.2002 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 155/2002
17. EStG 1988 § 25 gültig von 11.07.2002 bis 04.10.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2002
18. EStG 1988 § 25 gültig von 25.05.2002 bis 10.07.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 84/2002
19. EStG 1988 § 25 gültig von 30.12.2000 bis 24.05.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
20. EStG 1988 § 25 gültig von 15.07.1999 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
21. EStG 1988 § 25 gültig von 13.01.1999 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/1999
22. EStG 1988 § 25 gültig von 31.12.1996 bis 12.01.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 755/1996
23. EStG 1988 § 25 gültig von 01.05.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
24. EStG 1988 § 25 gültig von 30.12.1989 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
25. EStG 1988 § 25 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

1. EStG 1988 § 47 heute
2. EStG 1988 § 47 gültig ab 08.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 3/2021
3. EStG 1988 § 47 gültig von 01.07.2020 bis 07.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 91/2019
4. EStG 1988 § 47 gültig von 23.10.2019 bis 30.06.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 91/2019
5. EStG 1988 § 47 gültig von 01.01.2016 bis 22.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015
6. EStG 1988 § 47 gültig von 16.02.2005 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 8/2005
7. EStG 1988 § 47 gültig von 09.05.2001 bis 15.02.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 47/2001
8. EStG 1988 § 47 gültig von 30.12.2000 bis 08.05.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
9. EStG 1988 § 47 gültig von 27.08.1994 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 680/1994
10. EStG 1988 § 47 gültig von 01.12.1993 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
11. EStG 1988 § 47 gültig von 30.07.1988 bis 30.11.1993

1. KommStG 1993 § 2 heute
2. KommStG 1993 § 2 gültig ab 01.01.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
3. KommStG 1993 § 2 gültig von 19.12.2001 bis 31.12.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2001
4. KommStG 1993 § 2 gültig von 30.12.2000 bis 18.12.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
5. KommStG 1993 § 2 gültig von 01.12.1993 bis 29.12.2000

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs und die Hofräte Dr. Nowakowski, Dr. Mairinger und Mag. Novak sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Schweda, über die Beschwerde der J GmbH in K, vertreten durch die Schwartz Huber-Medek & Partner Rechtsanwälte OG in 1010 Wien, Stubenring 2, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 17. April 2013, Zl. RV/0550-W/12, betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2007 bis 2010, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der beschwerdeführenden Partei Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.346,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1 Der Geschäftsführer und Alleingesellschafter der beschwerdeführenden GmbH führte seit 1997 als Einzelunternehmer Transporte durch. Im Dezember 2006 schloss er mit der neu gegründeten GmbH einen Vertrag folgenden Inhalts:

"Präambel

Die (...) GmbH, im folgenden kurz Gesellschaft genannt, wurde am 18.11.2006 in das Firmenbuch eingetragen. Die Gesellschaft wurde vom Gesellschafter und Geschäftsführer Herrn (...) gegründet um das bislang in der Form eines reinen Einzelunternehmens geführte Transportunternehmen von der zivilrechtlich auf den Einzelunternehmer ,durchschlagenden' Haftung zu befreien bzw. diese Haftung zumindest wesentlich abzumildern. Es ist geplant in

unmittelbarer Zukunft die Aufträge von der Gesellschaft abwickeln zu lassen. Dazu ist es nicht notwendig, dass die Gesellschaft über eigene Betriebsmittel oder eigenes Personal verfügt. Sämtliche dieser Leistungen können auch vom Einzelunternehmen ‚zugekauft‘ werden.

Die Mitarbeiter sollen weiterhin vom Einzelunternehmen (Arbeitgeber) beschäftigt werden, die bislang bestehenden Leasingverträge für Transportfahrzeuge als auch die bislang im Eigentum befindlichen Transportfahrzeuge sollen auch weiterhin im Einzelunternehmen verbleiben. Sämtliche mit dem Betrieb des Einzelunternehmens zusammenhängende Kosten werden monatlich an die Gesellschaft verrechnet. Die Gesellschaft erhält als Auftragnehmer von den Kunden die Leistungserlöse. Neue Leasingverträge oder die Anschaffung von Transportfahrzeugen sollen von der Gesellschaft eingegangen werden.

Vereinbarung

Zwischen der Gesellschaft und dem Einzelunternehmer wird daher mit Wirkung ab dem 01. Jänner 2007 folgendes vereinbart:

Das Einzelunternehmen trägt die Kosten für Personal und Betriebsmittel selbst. Sämtliche mit dem Betrieb des Einzelunternehmens zusammenhängende Kosten werden monatlich mittels Rechnung an die Gesellschaft weiterverrechnet und von dieser bezahlt.

Die Gesellschaft tritt gegenüber Kunden als alleiniger Auftragnehmer auf und erhält von diesen die Leistungserlöse.

Neue Leasingverträge für den Betrieb des Unternehmens der Gesellschaft oder die Anschaffung von Transportfahrzeugen sollen von der Gesellschaft eingegangen werden. Die mit dem Betrieb dieser Betriebsmittel zusammenhängenden Kosten trägt die Gesellschaft.

Die Mitarbeiter sollen bis auf weiteres im Einzelunternehmen (Arbeitgeber) angestellt bleiben und ist das Einzelunternehmen für die ordnungsgemäße Abfuhr der Sozialversicherungsbeiträge und der lohnabhängigen Abgaben sowie der Kommunalsteuer verantwortlich.

Die Gültigkeit dieser Vereinbarung ist unbefristet. Den Vertragsparteien steht das Recht auf Kündigung unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von drei Monaten jeweils zum Ende eines Kalenderjahres zu."

2 In einer u.a. die Streitjahre 2007 bis 2010 betreffenden Außenprüfung wurde festgestellt, die GmbH habe ihrem Geschäftsführer Reisekosten ersetzt und Geschäftsführerbezüge ausbezahlt sowie ein KFZ zur Privatnutzung zur Verfügung gestellt, wofür der Dienstgeberbeitrag sowie der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu entrichten sei (Bemessungsgrundlage:

insgesamt etwa EUR 82.000,--; Nachforderung: insgesamt etwa EUR 4.000,--). Darüber hinaus seien "neben den Geschäftsführerbezügen entsprechend einer Vereinbarung sämtliche mit dem Betrieb des Einzelunternehmers (...) zusammenhängenden Kosten monatlich an die GmbH weiterverrechnet und von dieser bezahlt" worden. Auch dafür habe die GmbH den Dienstgeberbeitrag sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu entrichten (Bemessungsgrundlage: insgesamt EUR 2,688.000,--; Nachforderung:

insgesamt etwa EUR 132.000,--).

3 In der Berufung gegen Bescheide des Finanzamtes, die den Prüfungsfeststellungen folgten, brachte die beschwerdeführende Partei u.a. vor, das Einzelunternehmen verfüge im Gegensatz zur GmbH "über das nötige Personal, die nötige Infrastruktur und die nötigen Betriebsmittel" und werde daher regelmäßig mit der Ausführung der Aufträge der Kunden der GmbH beauftragt. Diese in Form von "Subaufträgen" erbrachten Leistungen seien nicht "Ausfluss der Geschäftsführertätigkeit" des Alleingesellschafters. Die "Tätigkeit der Einzelunternehmung" habe keine Ähnlichkeit mit Merkmalen eines Dienstverhältnisses. Die im Erkenntnis eines verstärkten Senates des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. November 2004, 2003/13/0018, VwSlg 7979/F, dargestellten Voraussetzungen seien nicht erfüllt, weil der Geschäftsführer "als Einzelunternehmer mit seinem Transportunternehmen" nicht organisatorisch in die GmbH eingegliedert sei. In seinem seit 1997 fast unverändert bestehenden Einzelunternehmen verfüge er "über sämtliche Betriebsmittel (Personal, Kraftfahrzeuge verbunden mit entsprechenden Bank- und Lieferantenverbindlichkeiten)", deren Kosten er zu tragen habe, weshalb ihm das gesamte Unternehmerrisiko verbleibe, wenn er nicht von der GmbH oder von Dritten mit entsprechenden Aufträgen zur Deckung dieser Kosten beauftragt werde. Dies zeige sich auch an den negativen Einkünften aus Gewerbebetrieb in seinen persönlichen

Einkommensteuerbescheiden. Ein Zusammenhang mit seiner Tätigkeit als Geschäftsführer fehle auch insofern, als er die in Rede stehenden Aufträge "nicht persönlich" ausführe, sondern von der "Belegschaft" des Einzelunternehmens mit dessen Betriebsmitteln ausführen lasse.

4 Wollte man das Einzelunternehmen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der GmbH zurechnen, so würde dies insofern nichts ändern, als dies nicht die bekämpften Dienstgeberbeiträge und Zuschläge für die Beschäftigung des Geschäftsführers zur Folge hätte.

5 Eine Person könne grundsätzlich Dienstnehmer sein und daneben außerhalb des Dienstverhältnisses auch selbständige Tätigkeiten für das Unternehmen des Dienstgebers erbringen. Entscheidend seien dabei der Parteiwille und die objektive Trennbarkeit. Wesentlich sei, ob sich die Tätigkeiten inhaltlich trennen lassen (Hinweis auf zum ASVG ergangene Erkenntnisse vom 3. September 1996, 93/08/0267, und vom 3. Juli 2002, 99/08/0125). Davon sei im vorliegenden Fall auszugehen. Die Trennung der Einkünfte in solche aus selbständiger Arbeit nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 und Einkünfte aus Gewerbebetrieb sei auch aus der Einkommensteuererklärung des Geschäftsführers und deren Prüfung durch das Finanzamt und in einer Betriebsprüfung ersichtlich.

5 Eine Person könne grundsätzlich Dienstnehmer sein und daneben außerhalb des Dienstverhältnisses auch selbständige Tätigkeiten für das Unternehmen des Dienstgebers erbringen. Entscheidend seien dabei der Parteiwille und die objektive Trennbarkeit. Wesentlich sei, ob sich die Tätigkeiten inhaltlich trennen lassen (Hinweis auf zum ASVG ergangene Erkenntnisse vom 3. September 1996, 93/08/0267, und vom 3. Juli 2002, 99/08/0125). Davon sei im vorliegenden Fall auszugehen. Die Trennung der Einkünfte in solche aus selbständiger Arbeit nach Paragraph 22, Ziffer 2, zweiter Teilstrich EStG 1988 und Einkünfte aus Gewerbebetrieb sei auch aus der Einkommensteuererklärung des Geschäftsführers und deren Prüfung durch das Finanzamt und in einer Betriebsprüfung ersichtlich.

6 Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Sie begann ihre fallbezogenen Erwägungen wie folgt:

"Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Herr (...) war im Streitzeitraum 2007 bis 2010 zu 100 % am Stammkapital beteiligt und nahm die Aufgaben der Geschäftsführung seit 18. November 2006 wahr (vgl. Firmenbuch FN (...)). Herr (...) war im Streitzeitraum 2007 bis 2010 zu 100 % am Stammkapital beteiligt und nahm die Aufgaben der Geschäftsführung seit 18. November 2006 wahr (vgl. Firmenbuch FN (...)).

Die Abgabenbehörde geht von folgenden zugeflossenen GF-Vergütungen aus: (Aufschlüsselung der Bemessungsgrundlagen von etwa EUR 80.000,-- und - für 'GF-Fremdleistungen' - von EUR 2.688.000,-- nach Jahren)

Diese Feststellungen ergeben sich aus den von der Bw. vorgelegten Schriftsätzen, dem Firmenbuch (FN (...)) und den Erhebungsunterlagen der Betriebsprüfung sowie folgender Beweiswürdigung:

Die o.a. GF-Vergütungen (Bezüge, Reisekostensätze, Fremdleistungen, Kfz-Privatnutzung) wurden in den Streitjahren lt. den von der Bw. vorgelegten Gewinn/Verlust-Rechnungen an den Gesellschafter-GF ausbezahlt.

Die o.a. Fremdleistungen werden durch die Bw. nicht in tatsächlicher Höhe übernommen, sondern dem Gesellschafter-GF pauschal abgegolten (insgesamt 2.688.000 EUR)."

7 Nach daran anschließenden allgemeinen Rechtsausführungen mit Hinweis u.a. auf das nach der Rechtsprechung vor allem maßgebliche Kriterium der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft beurteilte die belangte Behörde den Fall wie folgt:

"Diese Eingliederung erscheint im vorliegenden Fall jedenfalls als gegeben. Der Gesellschafter-Geschäftsführer (...) vertritt die Bw. laut Firmenbuch seit 18. November 2006 selbständig. Aus der Aktenlage ist nicht erkennbar, dass dessen Aufgabe die Abwicklung eines konkreten Projektes oder Arbeitsauftrages war. Vielmehr lässt sich aus dem Akteninhalt ableiten, dass der Geschäftsführer kontinuierlich für die Bw. in deren Aufgabenbereich tätig war und ihm die Leitung der Gesellschaft und die Entscheidung und Verfügung in allen Angelegenheiten, die nicht nach Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder Gesellschafterbeschluss der Generalversammlung vorbehalten sind, oblag. Die Vergütungen des Gesellschafter-Geschäftsführers wurden auch in der Gewinn- und Verlustrechnung der o.a. Streitjahre u. a. als Personalaufwand verbucht und sind diesem auch zugeflossen; eine Beschlussfassung der Generalversammlung über etwaige Ausschüttungen an den Gesellschafter-Geschäftsführer wurde weder vorgelegt noch behauptet. Auch wurden die 'Fremdleistungen' i. H.v. insgesamt 2.688.000 EUR dem Gesellschafter-GF von der Bw. nur pauschal abgegolten.

Vor dem Hintergrund des vom VwGH vertretenen funktionalen Verständnisses vom Begriff der Eingliederung in den Organismus des Betriebes ist durch die unbestritten kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung das Merkmal der Eingliederung in den betrieblichen Organismus des Geschäftsführers (gemeint wohl: der Gesellschaft) ohne Zweifel gegeben (vgl. VwGH vom 25.1.2012, 2008/13/0135 und vom 20.12.2012, 2010/15/0109). Vor dem Hintergrund des vom VwGH vertretenen funktionalen Verständnisses vom Begriff der Eingliederung in den Organismus des Betriebes ist durch die unbestritten kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung das Merkmal der Eingliederung in den betrieblichen Organismus des Geschäftsführers (gemeint wohl: der Gesellschaft) ohne Zweifel gegeben vergleiche , VwGH vom 25.1.2012, 2008/13/0135 und vom 20.12.2012, 2010/15/0109).

Auf Grund der angeführten Umstände und unter Hinweis auf die aktuelle und nunmehr ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind die anderen Kriterien, nämlich das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses des Gesellschafter-Geschäftsführers und die Modalitäten seiner Entlohnung nicht mehr relevant.

Die vom Prüfer angestellte Berechnung und Höhe des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag wurde von der Bw. nicht in Zweifel gezogen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden."

8 Dagegen richtet sich die vorliegende Beschwerde, die der zweimaligen Bezugnahme der belangten Behörde auf eine bloß "pauschale" Abgeltung der Kosten des Einzelunternehmens mit dem Hinweis auf die aktenkundigen Abrechnungen und wegen Verletzung des Rechts auf Parteieingehör entgegentritt, in der Hauptsache aber weiterhin das Vorliegen eines "Dienstverhältnisses" bestreitet und hilfsweise vorbringt, die Bemessungsgrundlage hätte sich auf den Ersatz von Reisekosten, die Geschäftsführerbezüge und die Privatnutzung eines KFZ zu beschränken gehabt. Zu den der GmbH in Rechnung gestellten Kosten des Einzelunternehmens für "dessen Subunternehmertätigkeiten" wird u.a. geltend gemacht, der Großteil davon habe in den Mitarbeiterlöhnen bestanden, für die das Einzelunternehmen den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag entrichtet habe.

9 Die belangte Behörde hat die Akten vorgelegt und eine Gegenschrift erstattet, in der sie die Abweisung der Beschwerde beantragt.

10 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

11 Die belangte Behörde hat im Wesentlichen nur die Eingliederung des Geschäftsführers in den betrieblichen Organismus der beschwerdeführenden Partei geprüft und bejaht. Wenn die Beschwerde dagegen vorbringt, es fehle an einem "Dienstverhältnis", so ist darauf zu verweisen, dass es im vorliegenden Fall nicht um ein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988, sondern um die in § 41 Abs. 2 FLAG (wie in § 2 KommStG 1993) vorgesehene Einbeziehung von Personen geht, die im Sinne des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 (somit "wesentlich") an einer Kapitalgesellschaft beteiligt sind und deren Beschäftigung nur "sonst" alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist. Dass es sich beim Gesellschafter-Geschäftsführer der beschwerdeführenden Partei im Sinne der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes seit dem Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018, VwSlg 7979/F, um eine solche Person handelt, kann im vorliegenden Fall mit Rücksicht auf die kontinuierliche Besorgung der Aufgaben der Geschäftsführung nicht zweifelhaft sein (vgl. dazu als Beispiel für viele etwa das zur Kommunalsteuer ergangene Erkenntnis vom 2. September 2009, 2005/15/0143). Dies hat zur Folge, dass die im hilfsweisen Vorbringen der beschwerdeführenden Partei außer Streit gestellten Beträge, die sich der Geschäftsführertätigkeit zuordnen lassen, in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag einzubeziehen sind. 11 Die belangte Behörde hat im Wesentlichen nur die Eingliederung des Geschäftsführers in den betrieblichen Organismus der beschwerdeführenden Partei geprüft und bejaht. Wenn die Beschwerde dagegen vorbringt, es fehle an einem "Dienstverhältnis", so ist darauf zu verweisen, dass es im vorliegenden Fall nicht um ein Dienstverhältnis im Sinne des Paragraph 47, Absatz 2, EStG 1988, sondern um die in Paragraph 41, Absatz 2, FLAG (wie in Paragraph 2, KommStG 1993) vorgesehene Einbeziehung von Personen geht, die im Sinne des Paragraph 22, Ziffer 2, zweiter Teilstrich EStG 1988 (somit "wesentlich") an einer Kapitalgesellschaft beteiligt sind und deren Beschäftigung nur "sonst" alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist. Dass es sich beim Gesellschafter-Geschäftsführer der beschwerdeführenden Partei im Sinne der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes seit dem Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018, VwSlg 7979/F, um eine solche Person handelt, kann im vorliegenden Fall mit Rücksicht auf die kontinuierliche

Besorgung der Aufgaben der Geschäftsführung nicht zweifelhaft sein vergleiche , dazu als Beispiel für viele etwa das zur Kommunalsteuer ergangene Erkenntnis vom 2. September 2009, 2005/15/0143). Dies hat zur Folge, dass die im hilfsweisen Vorbringen der beschwerdeführenden Partei außer Streit gestellten Beträge, die sich der Geschäftsführertätigkeit zuordnen lassen, in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag einzubeziehen sind.

12 Die belangte Behörde hat jedoch Bescheide bestätigt, die mit der Einbeziehung der "GF-Fremdleistungen" darüber weit hinausgingen, und eine diesbezügliche Begründung - in Beantwortung des Berufungsvorbringens zur Trennbarkeit der Funktionen des Gesellschafter-Geschäftsführers als Geschäftsführer und als Einzelunternehmer - nicht für erforderlich gehalten. Auch auf das Argument, es handle sich um den Aufwand für Leistungen, die der Gesellschafter nicht persönlich erbringe, glaubte sie nicht eingehen zu müssen.

13 Der Verwaltungsgerichtshof vertritt - auch im Sinne der von der beschwerdeführenden Partei in der Berufung auf Entscheidungen zum ASVG gestützten Argumentation - zum Einkommensteuerrecht in ständiger Rechtsprechung die Ansicht, ein und dieselbe Person könne ein und derselben anderen Person im gleichen Zeitraum sowohl als Arbeitnehmer als auch als selbständig Erwerbstätiger gegenüberreten. Voraussetzung dafür ist, dass sich die als selbständig zu beurteilende Tätigkeit des Arbeitnehmers deutlich von seinen gegenüber dem Arbeitgeber sonst erbrachten Leistungen abhebt und für sich allein zumindest überwiegend die Merkmale einer selbständigen Tätigkeit aufweist (vgl. dazu mit Hinweis auf Vorjudikatur das Erkenntnis vom 28. Oktober 2010, 2007/15/0177, und daran anschließend die Erkenntnisse vom 29. Februar 2012, 2008/13/0087, VwSlg 8702/F, und vom 26. Februar 2013, 2010/15/0049). Diese Judikatur bezieht sich auf Dienstnehmer im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988. Zum Arbeitslohn im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 zählen nur Bezüge und Vorteile, die ihre Wurzel im Dienstverhältnis haben und sich im weitesten Sinn als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft erweisen. Daran fehlt es, wenn eine Zuwendung wegen sonstiger, nicht auf dem Dienstverhältnis beruhender Beziehungen zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber bewirkt wird (vgl. in diesem Sinn die Erkenntnisse vom 26. Jänner 2006, 2002/15/0188, VwSlg 8106/F, vom 19. September 2013, 2013/15/0183, vom 19. Dezember 2013, 2011/15/0158, und - mit Hinweis auf die "Arbeitskraft" als zugrunde liegende "Einkunftsquelle" - vom 27. Februar 2014, 2011/15/0106).

13 Der Verwaltungsgerichtshof vertritt - auch im Sinne der von der beschwerdeführenden Partei in der Berufung auf Entscheidungen zum ASVG gestützten Argumentation - zum Einkommensteuerrecht in ständiger Rechtsprechung die Ansicht, ein und dieselbe Person könne ein und derselben anderen Person im gleichen Zeitraum sowohl als Arbeitnehmer als auch als selbständig Erwerbstätiger gegenüberreten. Voraussetzung dafür ist, dass sich die als selbständig zu beurteilende Tätigkeit des Arbeitnehmers deutlich von seinen gegenüber dem Arbeitgeber sonst erbrachten Leistungen abhebt und für sich allein zumindest überwiegend die Merkmale einer selbständigen Tätigkeit aufweist vergleiche , dazu mit Hinweis auf Vorjudikatur das Erkenntnis vom 28. Oktober 2010, 2007/15/0177, und daran anschließend die Erkenntnisse vom 29. Februar 2012, 2008/13/0087, VwSlg 8702/F, und vom 26. Februar 2013, 2010/15/0049). Diese Judikatur bezieht sich auf Dienstnehmer im Sinne des Paragraph 47, Absatz 2, EStG 1988. Zum Arbeitslohn im Sinne des Paragraph 25, Absatz eins, Ziffer eins, Litera a, EStG 1988 zählen nur Bezüge und Vorteile, die ihre Wurzel im Dienstverhältnis haben und sich im weitesten Sinn als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft erweisen. Daran fehlt es, wenn eine Zuwendung wegen sonstiger, nicht auf dem Dienstverhältnis beruhender Beziehungen zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber bewirkt wird vergleiche , in diesem Sinn die Erkenntnisse vom 26. Jänner 2006, 2002/15/0188, VwSlg 8106/F, vom 19. September 2013, 2013/15/0183, vom 19. Dezember 2013, 2011/15/0158, und - mit Hinweis auf die "Arbeitskraft" als zugrunde liegende "Einkunftsquelle" - vom 27. Februar 2014, 2011/15/0106).

14 Für die Beurteilung der Frage, ob die Beschäftigung eines wesentlich beteiligten Gesellschafters im Sinne des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" aufweist, wurde ausgesprochen, für die Anwendung dieser lex specialis gegenüber anderen Einkünftebestandteilen sei es ohne Bedeutung, in welcher Weise die aus der Tätigkeit erzielten Einkünfte zu qualifizieren wären, wenn die Tätigkeit nicht für die Gesellschaft geleistet würde. Mit den Ausführungen darüber in Punkt 5.2. der Entscheidungsgründe des erwähnten Erkenntnisses vom 10. November 2004 bezog sich der verstärkte Senat auf von ihm aufrecht erhaltene Erwägungen im Erkenntnis vom 26. November 2003, 2001/13/0219, zu Honoraren, die ein geschäftsführender Alleingesellschafter seiner Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs-GmbH für im Rahmen der GmbH ausgeübte Tätigkeiten als Wirtschaftsprüfer in Rechnung gestellt hatte. Der Argumentation, die fachliche Tätigkeit als Wirtschaftsprüfer und die

administrative Tätigkeit als Geschäftsführer würden gesondert erfasst und verrechnet, hielt der Verwaltungsgerichtshof entgegen, § 41 Abs. 2 FLAG und § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 stellten nicht auf die Art der Tätigkeit ab, sodass die Ausführungen zur Trennbarkeit der Tätigkeiten der Beschwerde nicht zum Erfolg verhelfen könnten. Bei der Prüfung der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft durch die für sie entfalteten Tätigkeiten gelte für Leistungen, die ihrem Inhalt nach im operativen Bereich der Gesellschaft angesiedelt seien, das Gleiche wie für die kontinuierliche Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung (vgl. zu diesem Fragenkreis nach dem Erkenntnis vom 10. November 2004 noch die - zum Teil zur Kommunalsteuer und zur Einkommensteuer ergangenen - Erkenntnisse vom 23. September 2005, 2005/15/0056, vom 26. Jänner 2006, 2005/15/0152, vom 23. Mai 2007, 2004/13/0073, VwSlg 8234/F, vom 24. Mai 2007, 2006/15/0031, vom 25. Juni 2007, 2002/14/0100, VwSlg 8242/F, vom 19. März 2008, 2008/15/0083, vom 27. März 2008, 2006/13/0127, vom 25. Juni 2008, 2008/15/0014, VwSlg 8348/F, vom 4. Februar 2009, 2008/15/0260, VwSlg 8411/F, vom 2. September 2009, 2005/15/0143, vom 25. November 2009, 2007/15/0181, vom 23. September 2010, 2010/15/0121, vom 7. Juli 2011, 2010/15/0048, vom 15. September 2011, 2011/15/0083, und vom 26. März 2014, 2012/13/0052 und 2013/13/0123, sowie zuletzt den Beschluss vom 25. März 2015, Ra 2014/13/0027). Die nicht in der Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung bestehenden Tätigkeiten waren in Fällen dieser Art in der Regel die von Wirtschaftsprüfern, Versicherungsmaklern, Programmierern, Ärzten oder Ziviltechnikern und zuletzt künstlerische Leistungen. 14 Für die Beurteilung der Frage, ob die Beschäftigung eines wesentlich beteiligten Gesellschafters im Sinne des Paragraph 22, Ziffer 2, zweiter Teilstrich EStG 1988 "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" aufweist, wurde ausgesprochen, für die Anwendung dieser lex specialis gegenüber anderen Einkünftebeständen sei es ohne Bedeutung, in welcher Weise die aus der Tätigkeit erzielten Einkünfte zu qualifizieren wären, wenn die Tätigkeit nicht für die Gesellschaft geleistet würde. Mit den Ausführungen darüber in Punkt 5.2. der Entscheidungsgründe des erwähnten Erkenntnisses vom 10. November 2004 bezog sich der verstärkte Senat auf von ihm aufrecht erhaltene Erwägungen im Erkenntnis vom 26. November 2003, 2001/13/0219, zu Honoraren, die ein geschäftsführender Alleingesellschafter seiner Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs-GmbH für im Rahmen der GmbH ausgeübte Tätigkeiten als Wirtschaftsprüfer in Rechnung gestellt hatte. Der Argumentation, die fachliche Tätigkeit als Wirtschaftsprüfer und die administrative Tätigkeit als Geschäftsführer würden gesondert erfasst und verrechnet, hielt der Verwaltungsgerichtshof entgegen, Paragraph 41, Absatz 2, FLAG und Paragraph 22, Ziffer 2, zweiter Teilstrich EStG 1988 stellten nicht auf die Art der Tätigkeit ab, sodass die Ausführungen zur Trennbarkeit der Tätigkeiten der Beschwerde nicht zum Erfolg verhelfen könnten. Bei der Prüfung der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft durch die für sie entfalteten Tätigkeiten gelte für Leistungen, die ihrem Inhalt nach im operativen Bereich der Gesellschaft angesiedelt seien, das Gleiche wie für die kontinuierliche Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung vergleiche , zu diesem Fragenkreis nach dem Erkenntnis vom 10. November 2004 noch die - zum Teil zur Kommunalsteuer und zur Einkommensteuer ergangenen - Erkenntnisse vom 23. September 2005, 2005/15/0056, vom 26. Jänner 2006, 2005/15/0152, vom 23. Mai 2007, 2004/13/0073, VwSlg 8234/F, vom 24. Mai 2007, 2006/15/0031, vom 25. Juni 2007, 2002/14/0100, VwSlg 8242/F, vom 19. März 2008, 2008/15/0083, vom 27. März 2008, 2006/13/0127, vom 25. Juni 2008, 2008/15/0014, VwSlg 8348/F, vom 4. Februar 2009, 2008/15/0260, VwSlg 8411/F, vom 2. September 2009, 2005/15/0143, vom 25. November 2009, 2007/15/0181, vom 23. September 2010, 2010/15/0121, vom 7. Juli 2011, 2010/15/0048, vom 15. September 2011, 2011/15/0083, und vom 26. März 2014, 2012/13/0052 und 2013/13/0123, sowie zuletzt den Beschluss vom 25. März 2015, Ra 2014/13/0027). Die nicht in der Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung bestehenden Tätigkeiten waren in Fällen dieser Art in der Regel die von Wirtschaftsprüfern, Versicherungsmaklern, Programmierern, Ärzten oder Ziviltechnikern und zuletzt künstlerische Leistungen.

15 Dabei ging es stets um Tätigkeiten der Gesellschafter selbst, die nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes geeignet waren, ihre Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft zu begründen. Dies gilt auch für den Fall eines Ziviltechnikers mit "selbständiger betrieblicher Organisation", der im Erkenntnis vom 7. Juli 2011, 2010/15/0048, zu behandeln war. Die im Erkenntnis vom 23. September 2010, 2010/15/0121, erwähnte Frage, welche Konsequenzen aus Personalaufwendungen für allfällige Dienstnehmer von Gesellschafter-Geschäftsführern in den von ihnen verrechneten Honoraren zu ziehen wären, musste in diesem Erkenntnis, das Programmierleistungen betraf, nicht beantwortet werden, weil sie in der Beschwerde nur hypothetisch aufgeworfen worden war. Betriebsausgaben des Gesellschafters schmälern die Bemessungsgrundlage grundsätzlich nicht (vgl. das Erkenntnis vom 4. Februar 2009, 2008/15/0260, VwSlg 8411/F). 15 Dabei ging es stets um Tätigkeiten der Gesellschafter selbst, die nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes geeignet waren, ihre Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft zu

begründen. Dies gilt auch für den Fall eines Ziviltechnikers mit "selbständiger betrieblicher Organisation", der im Erkenntnis vom 7. Juli 2011, 2010/15/0048, zu behandeln war. Die im Erkenntnis vom 23. September 2010, 2010/15/0121, erwähnte Frage, welche Konsequenzen aus Personalaufwendungen für allfällige Dienstnehmer von Gesellschafter-Geschäftsführern in den von ihnen verrechneten Honoraren zu ziehen wären, musste in diesem Erkenntnis, das Programmierleistungen betraf, nicht beantwortet werden, weil sie in der Beschwerde nur hypothetisch aufgeworfen worden war. Betriebsausgaben des Gesellschafters schmälern die Bemessungsgrundlage grundsätzlich nicht vergleiche , das Erkenntnis vom 4. Februar 2009, 2008/15/0260, VwSlg 8411/F).

16 Trugen die strittigen Tätigkeiten in den entschiedenen Fällen jeweils zur Eingliederung des Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft bei, so kam auch eine Ausscheidung der auf sie entfallenden Entgeltsteile aus der Bemessungsgrundlage nicht in Frage (vgl. auch dazu etwa das zuletzt zitierte Erkenntnis). Das bedeutet aber nicht die Einbeziehung jeder Zahlung der Gesellschaft an eine die Voraussetzungen des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 erfüllende Person. Es muss sich nach dem insoweit klaren Gesetzeswort um Gehälter oder sonstige Vergütungen handeln, die "für" die "Beschäftigung" des Gesellschafters gewährt werden. Mit dem Erkenntnis vom 25. Juni 2008, 2008/15/0014, VwSlg 8348/F, wurde daher ein Bescheid aufgehoben, weil nicht geklärt worden war, inwieweit in die strittige Vereinbarung (mit einer zur Umgehung der Kommunalsteuer als Geschäftsführerin zwischengeschalteten GmbH) einbezogene Beträge zur Abgeltung von Lizenzrechten zuvor separat in Rechnung gestellt worden waren. Auszuscheiden sind auch alle Zuwendungen, die ihre "Wurzel" nicht in der "Tätigkeit" des Gesellschafters, sondern in seiner Gesellschafterstellung haben (vgl. in diesem Sinn die Erkenntnisse vom 18. Juli 2001, 2001/13/0072, vom 19. Dezember 2001, 2001/13/0225, und vom 26. Juli 2007, 2004/15/0073 und 2006/15/0352). 16 Trugen die strittigen Tätigkeiten in den entschiedenen Fällen jeweils zur Eingliederung des Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft bei, so kam auch eine Ausscheidung der auf sie entfallenden Entgeltsteile aus der Bemessungsgrundlage nicht in Frage vergleiche , auch dazu etwa das zuletzt zitierte Erkenntnis). Das bedeutet aber nicht die Einbeziehung jeder Zahlung der Gesellschaft an eine die Voraussetzungen des Paragraph 22, Ziffer 2, zweiter Teilstrich EStG 1988 erfüllende Person. Es muss sich nach dem insoweit klaren Gesetzeswort um Gehälter oder sonstige Vergütungen handeln, die "für" die "Beschäftigung" des Gesellschafters gewährt werden. Mit dem Erkenntnis vom 25. Juni 2008, 2008/15/0014, VwSlg 8348/F, wurde daher ein Bescheid aufgehoben, weil nicht geklärt worden war, inwieweit in die strittige Vereinbarung (mit einer zur Umgehung der Kommunalsteuer als Geschäftsführerin zwischengeschalteten GmbH) einbezogene Beträge zur Abgeltung von Lizenzrechten zuvor separat in Rechnung gestellt worden waren. Auszuscheiden sind auch alle Zuwendungen, die ihre "Wurzel" nicht in der "Tätigkeit" des Gesellschafters, sondern in seiner Gesellschafterstellung haben vergleiche , in diesem Sinn die Erkenntnisse vom 18. Juli 2001, 2001/13/0072, vom 19. Dezember 2001, 2001/13/0225, und vom 26. Juli 2007, 2004/15/0073 und 2006/15/0352).

17 Für Fälle der vorliegenden Art muss es vor diesem Hintergrund darauf ankommen, inwieweit der Gesellschafter selbst bei der Ausführung der von der Gesellschaft lukrierten Aufträge tätig wird. § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 stellt nicht auf die Art der Tätigkeit ab, regelt aber einen Fall der Einkünfte aus selbständiger Arbeit und somit grundsätzlich persönlicher Arbeitsleistung (vgl. dazu etwa Doralt, EStG8, § 22 Tz 1). Auch der Ausdruck "Beschäftigung" in § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 deutet in diese Richtung. Hätte der Alleingesellschafter der beschwerdeführenden Partei als Transportunternehmer mit angestellten Fahrern auch selbst Fahrten für Kunden der Gesellschaft durchgeführt und wären diese Fahrten der Gesellschaft in Rechnung gestellt worden, so lägen insoweit Bezüge im Sinne des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 vor. Dass die Tätigkeit "im Rahmen des Einzelunternehmens" ausgeübt werde und die Aufträge nur aus Haftungsgründen über die GmbH abgewickelt würden, würde daran nichts ändern (vgl. dazu etwa die schon zitierten Erkenntnisse vom 23. September 2010, 2010/15/0121, und vom 7. Juli 2011, 2010/15/0048). Soweit die Leistungen hingegen, wie von der beschwerdeführenden Partei im Berufungsverfahren behauptet, von der "Belegschaft" des Einzelunternehmens erbracht wurden, kam eine Einbeziehung der vom Gesellschafter in Rechnung gestellten Beträge in die Bemessungsgrundlage für den ihn betreffenden Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag nicht in Betracht (vgl. ähnlich auch Rz 78 der in der Beschwerde zitierten Information des Bundesministeriums für Finanzen zum Kommunalsteuergesetz 1993 vom 28. Dezember 2011, BMF-010222/0260- VI/7/2011). 17 Für Fälle der vorliegenden Art muss es vor diesem Hintergrund darauf ankommen, inwieweit der Gesellschafter selbst bei der Ausführung der von der Gesellschaft lukrierten Aufträge tätig wird. Paragraph 22, Ziffer 2, zweiter Teilstrich EStG 1988 stellt nicht auf die Art der Tätigkeit ab, regelt aber einen Fall der Einkünfte aus selbständiger Arbeit und somit grundsätzlich persönlicher Arbeitsleistung vergleiche , dazu etwa Doralt,

EStG8, Paragraph 22, Tz 1). Auch der Ausdruck "Beschäftigung" in Paragraph 22, Ziffer 2, zweiter Teilstrich EStG 1988 deutet in diese Richtung. Hätte der Alleingesellschafter der beschwerdeführenden Partei als Transportunternehmer mit angestellten Fahrern auch selbst Fahrten für Kunden der Gesellschaft durchgeführt und wären diese Fahrten der Gesellschaft in Rechnung gestellt worden, so lägen insoweit Bezüge im Sinne des Paragraph 22, Ziffer 2, zweiter Teilstrich EStG 1988 vor. Dass die Tätigkeit "im Rahmen des Einzelunternehmens" ausgeübt werde und die Aufträge nur aus Haftungsgründen über die GmbH abgewickelt würden, würde daran nichts ändern vergleiche , dazu etwa die schon zitierten Erkenntnisse vom 23. September 2010, 2010/15/0121, und vom 7. Juli 2011, 2010/15/0048). Soweit die Leistungen hingegen, wie von der beschwerdeführenden Partei im Berufungsverfahren behauptet, von der "Belegschaft" des Einzelunternehmens erbracht wurden, kam eine Einbeziehung der vom Gesellschafter in Rechnung gestellten Beträge in die Bemessungsgrundlage für den ihn betreffenden Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag nicht in Betracht vergleiche , ähnlich auch Rz 78 der in der Beschwerde zitierten Information des Bundesministeriums für Finanzen zum Kommunalsteuergesetz 1993 vom 28. Dezember 2011, BMF-010222/0260- VI/7/2011).

18 Da die belangte Behörde dies verkannt hat, war der angefochtene Bescheid gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben. 18 Da die belangte Behörde dies verkannt hat, war der angefochtene Bescheid gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

19 Von der beantragten Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z 6 VwGG abgesehen werden. 19 Von der beantragten Verhandlung konnte gemäß Paragraph 39, Absatz 2, Ziffer 6, VwGG abgesehen werden.

20 Der Ausspruch über den Aufwandsatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsatzverordnung 2008. 20 Der Ausspruch über den Aufwandsatz gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsatzverordnung 2008.

21 Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß § 79 Abs. 11 letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden. 21 Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß Paragraph 79, Absatz 11, letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden.

Wien, am 1. Juni 2016

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2016:2013130061.X00

Im RIS seit

29.06.2016

Zuletzt aktualisiert am

13.02.2019

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at