

TE Vwgh Erkenntnis 2010/9/23 2010/15/0121

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 23.09.2010

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

61/01 Familienlastenausgleich;

Norm

EStG 1988 §22 Z1;

EStG 1988 §22 Z2;

EStG 1988 §47 Abs2;

FamLAG 1967 §41 Abs2;

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 § 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 § 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

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger und die Hofräte Dr. Zorn, Dr. Büsser, MMag. Maislinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde der b GmbH in G, vertreten durch Dr. Josef Kaiblinger, Rechtsanwalt in 4623 Günskirchen, Marktplatz 1, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, vom 31. Mai 2010, Zl. RV/0722- L/09, betreffend Dienstgeberbeitrag für Jänner 2003 bis Dezember 2007 und Säumniszuschlag, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung

Aus der Beschwerde und dem in Kopie beigelegten angefochtenen Bescheid ergibt sich folgender Sachverhalt:

Anlässlich einer bei der beschwerdeführenden GmbH durchgeführten Lohnsteuerprüfung wurde festgestellt, dass von den Vergütungen an die zu jeweils 50 % beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer kein Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen entrichtet worden war.

Das Finanzamt setzte in der Folge (für Zeiträume von 2003 bis 2007) Dienstgeberbeitrag und Säumniszuschlag fest.

Dagegen brachte die Beschwerdeführerin Berufung ein.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung nur insoweit Folge, als sie - einem Eventualbegehren folgend - die Beitragsgrundlage auf nachstehend angeführte Beträge verminderte (und somit die Beträge an vorgeschriebenem Dienstgeberbeitrag und als Folge dessen an Säumniszuschlag senkte):

2003

336.444,25 EUR

2004

316.494,58 EUR

2005

274.620,50 EUR

2006

303.380,50 EUR

2007

276.814,95 EUR

Zur Begründung wird im angefochtenen Bescheid ausgeführt, die Beschwerdeführerin stelle Software für die Automobilindustrie her. Die beiden zu je 50 % beteiligten Gesellschafter CP und MZ seien seit 9. September 2002 ihre Geschäftsführer. Die Gesellschafter hätten im September 2002 ihr in der Rechtsform einer GesbR betriebenes Unternehmen nach Art. III UmgrStG in die Beschwerdeführerin eingebracht (Einbringungsvertrag vom 9. September 2002). Sie verfügten jeweils über eine entsprechende Gewerbeberechtigung und erbrächten Programmierleistungen für die Beschwerdeführerin. Die dafür den Gesellschafter-Geschäftsführern gewährten Vergütungen weise die Beschwerdeführerin unter "Aufwendungen für bezogene Leistungen" in der Bilanz aus. Zur Begründung wird im angefochtenen Bescheid ausgeführt, die Beschwerdeführerin stelle Software für die

Automobilindustrie her. Die beiden zu je 50 % beteiligten Gesellschafter CP und MZ seien seit 9. September 2002 ihre Geschäftsführer. Die Gesellschafter hätten im September 2002 ihr in der Rechtsform einer GesbR betriebenes Unternehmen nach Artikel römisch drei, UmgrStG in die Beschwerdeführerin eingebracht (Einbringungsvertrag vom 9. September 2002). Sie verfügten jeweils über eine entsprechende Gewerbeberechtigung und erbrächten Programmierleistungen für die Beschwerdeführerin. Die dafür den Gesellschafter-Geschäftsführern gewährten Vergütungen wiese die Beschwerdeführerin unter "Aufwendungen für bezogene Leistungen" in der Bilanz aus.

Die Gesellschafter nähmen auch ihre Aufgaben als Geschäftsführer der Beschwerdeführerin wahr, die Geschäftsführertätigkeit erfordere aber den Berufungsausführungen zufolge nur minimalen Zeitaufwand.

Im Berufungsverfahren sei allein die Frage strittig, ob die von den Gesellschafter-Geschäftsführern für ihre Tätigkeit bezogenen Vergütungen als Einkünfte iSd § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 zu qualifizieren seien (und daher dem Dienstgeberbeitrag unterlägen). Im Berufungsverfahren sei allein die Frage strittig, ob die von den Gesellschafter-Geschäftsführern für ihre Tätigkeit bezogenen Vergütungen als Einkünfte iSd Paragraph 22, Ziffer 2, Teilstrich 2 EStG 1988 zu qualifizieren seien (und daher dem Dienstgeberbeitrag unterlägen).

Nach dem Wortlaut dieser Gesetzesbestimmung "Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art" spiele es keine Rolle, ob ein an der Kapitalgesellschaft wesentlich beteiligter Steuerpflichtiger als Geschäftsführer oder operativ für die Kapitalgesellschaft tätig geworden sei bzw. für welche dieser Tätigkeiten er die Vergütungen erhalten habe. Auch Vergütungen für Programmierleistungen stellten daher unter den gegebenen Umständen Einkünfte gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 dar. Nach dem Wortlaut dieser Gesetzesbestimmung "Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art" spiele es keine Rolle, ob ein an der Kapitalgesellschaft wesentlich beteiligter Steuerpflichtiger als Geschäftsführer oder operativ für die Kapitalgesellschaft tätig geworden sei bzw. für welche dieser Tätigkeiten er die Vergütungen erhalten habe. Auch Vergütungen für Programmierleistungen stellten daher unter den gegebenen Umständen Einkünfte gemäß Paragraph 22, Ziffer 2, Teilstrich 2 EStG 1988 dar.

Der Verwaltungsgerichtshof habe die rechtlichen Voraussetzungen der Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 hinsichtlich der zu 50 % oder mehr an einer Kapitalgesellschaft beteiligten Personen im Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018, klargestellt. Demnach komme entscheidende Bedeutung dem Umstand zu, ob der Geschäftsführer bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert sei. Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen eines Unternehmerrisikos oder einer als "laufend" zu erkennenden Lohnzahlung, könne nur in solchen Fällen Bedeutung zukommen, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes nicht klar zu erkennen sei. Der Verwaltungsgerichtshof habe die rechtlichen Voraussetzungen der Erzielung von Einkünften nach Paragraph 22, Ziffer 2, Teilstrich 2 EStG 1988 hinsichtlich der zu 50 % oder mehr an einer Kapitalgesellschaft beteiligten Personen im Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018, klargestellt. Demnach komme entscheidende Bedeutung dem Umstand zu, ob der Geschäftsführer bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert sei. Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen eines Unternehmerrisikos oder einer als "laufend" zu erkennenden Lohnzahlung, könne nur in solchen Fällen Bedeutung zukommen, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes nicht klar zu erkennen sei.

Diese Eingliederung werde durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken auf ihrem Betätigungsfeld, verwirklicht werde.

Im gegenständlichen Fall hätten die Gesellschafter-Geschäftsführer ihre mit der Geschäftsführung verbundenen Aufgaben und Verpflichtungen kontinuierlich wahrgenommen. Außerdem seien die Gesellschafter-Geschäftsführer in erheblichem Umfang in die operativen Belange der Beschwerdeführerin integriert, indem sie überwiegend persönlich die Programmierleistungen erbracht haben. Der Umstand, dass die Beschwerdeführerin mit ihren Gesellschafter-Geschäftsführern "Werkverträge" abgeschlossen habe, stehe der Eingliederung nicht entgegen.

Da das primär zu prüfende Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Beschwerdeführerin unbestritten gegeben sei, komme es auf andere Merkmale, insbesondere ein Unternehmerrisiko, nicht mehr an. Daher könnten auch die Berufungsausführungen zum Risiko eines Einnahmenverlustes sowie zur Haftung der Gesellschafter-

Geschäftsführer gegenüber der Beschwerdeführerin bei allfälligen Gewährleistungsfällen der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen.

Die den Gesellschafter-Geschäftsführern für ihre Beschäftigung gewährten Vergütungen seien daher vom Finanzamt zu Recht dem Dienstgeberbeitrag unterworfen worden.

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

In der Beschwerde wird vorgebracht, die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer erbrächten der Beschwerdeführerin entgeltlich Programmierleistungen. Sie übten diese Programmierstätigkeit jeweils im Rahmen ihres Einzelunternehmens aus, bei dem sie selbst die Kosten (für Pkw, Sozialversicherung, etc) trügen. Sie verfügten auch jeweils über einen Gewerbeschein. Die Rechtsform der GmbH sei vorwiegend aus Haftungsgründen gewählt worden und um - den Wünschen des Auftraggebers der Software entsprechend - eine "gewisse Firmenstruktur" zu schaffen. Die beiden Einzelunternehmer hätten das Risiko des Einnahmen-Verlustes zu tragen, wenn der Kunde der Beschwerdeführerin keine Vertragsverlängerung (betreffend Software) vornehme. Obwohl im verwaltungsgerichtlichen Verfahren ein Neuerungsverbot besteht, wolle die Beschwerdeführerin dennoch darauf verweisen, dass es zutreffen könnte, dass die ihr von den beiden Gesellschafter-Geschäftsführern verrechneten Honorare einen Personalaufwand enthielten; in einem solchen Fall würde es zu einer doppelten Belastung mit Dienstgeberbeitrag kommen. Die Honorare für Programmierleistungen seien daher zu Unrecht in die Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag einbezogen worden.

Die rechtlichen Voraussetzungen der Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 hat der Verwaltungsgerichtshof hinsichtlich der zu 50 % oder mehr an einer Kapitalgesellschaft beteiligten oder über eine Sperrminorität verfügenden Personen im Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018, klar gestellt. Nach den Entscheidungsgründen des genannten Erkenntnisses, auf die gemäß § 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG verwiesen wird, kommt bei der Frage, ob Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 erzielt werden, entscheidende Bedeutung dem Umstand zu, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist. Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen eines Unternehmerrisikos oder einer als "laufend" zu erkennenden Lohnzahlung, kann nur in solchen Fällen Bedeutung zukommen, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes nicht klar zu erkennen wäre. Die rechtlichen Voraussetzungen der Erzielung von Einkünften nach Paragraph 22, Ziffer 2, Teilstrich 2 EStG 1988 hat der Verwaltungsgerichtshof hinsichtlich der zu 50 % oder mehr an einer Kapitalgesellschaft beteiligten oder über eine Sperrminorität verfügenden Personen im Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018, klar gestellt. Nach den Entscheidungsgründen des genannten Erkenntnisses, auf die gemäß Paragraph 43, Absatz 2, zweiter Satz VwGG verwiesen wird, kommt bei der Frage, ob Einkünfte nach Paragraph 22, Ziffer 2, Teilstrich 2 EStG 1988 erzielt werden, entscheidende Bedeutung dem Umstand zu, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist. Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen eines Unternehmerrisikos oder einer als "laufend" zu erkennenden Lohnzahlung, kann nur in solchen Fällen Bedeutung zukommen, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes nicht klar zu erkennen wäre.

Es entspricht auch der ständigen Rechtsprechung (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 25. November 2009, 2007/15/0181, und vom 19. März 2008, 2008/15/0083), dass der Umstand, dass der Gesellschafter nicht nur Aufgaben der Geschäftsführung, sondern auch Tätigkeiten im operativen Bereich der GmbH ausübt, einer Übernahme der in der Judikatur erarbeiteten Grundsätze, unter welchen von der Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 ausgegangen werden kann, nicht entgegensteht. Die Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG 1967 iVm § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 stellt auf die Art der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten nicht ab. Der Beurteilung der Einkünfte als solche nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 steht es nach dieser Rechtsprechung, auf die ebenfalls gemäß § 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG verwiesen wird, nicht entgegen, wenn die Art der Tätigkeit, würde sie nicht der Gesellschaft erbracht werden, eine andere Qualifikation der daraus erzielten Einkünfte, etwa solcher nach § 22 Z. 1 EStG 1988 geböte. Es entspricht auch der ständigen Rechtsprechung vergleiche , etwa die hg. Erkenntnisse vom 25. November 2009, 2007/15/0181, und vom 19. März 2008, 2008/15/0083), dass der Umstand, dass der Gesellschafter nicht nur Aufgaben der Geschäftsführung, sondern auch Tätigkeiten im operativen Bereich der GmbH ausübt, einer Übernahme der in der Judikatur erarbeiteten Grundsätze, unter welchen von der Erzielung von Einkünften nach Paragraph 22, Ziffer 2, Teilstrich 2 EStG 1988 ausgegangen werden kann, nicht entgegensteht. Die

Bestimmung des Paragraph 41, Absatz 2, FLAG 1967 in Verbindung mit Paragraph 22, Ziffer 2, Teilstrich 2 EStG 1988 stellt auf die Art der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten nicht ab. Der Beurteilung der Einkünfte als solche nach Paragraph 22, Ziffer 2, Teilstrich 2 EStG 1988 steht es nach dieser Rechtsprechung, auf die ebenfalls gemäß Paragraph 43, Absatz 2, zweiter Satz VwGG verwiesen wird, nicht entgegen, wenn die Art der Tätigkeit, würde sie nicht der Gesellschaft erbracht werden, eine andere Qualifikation der daraus erzielten Einkünfte, etwa solcher nach Paragraph 22, Ziffer eins, EStG 1988 geböte.

Vor dem Hintergrund der dargestellten Rechtslage zeigt die Beschwerde mit ihrem Vorbringen keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf. Ausgehend vom maßgeblichen funktionalen Verständnis der Eingliederung kann im Beschwerdefall auch hinsichtlich der gesamten Tätigkeit der beiden Gesellschafter-Geschäftsführer kein Zweifel an der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Beschwerdeführerin bestehen. Eine solche Eingliederung wird nämlich nach der ständigen Rechtsprechung durch jede nach außen als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt.

Wie in der Beschwerde bereits angeführt, besteht im verwaltungsgerichtlichen Verfahren ein Neuerungsverbot. Im Übrigen behauptet die Beschwerdeführerin gar nicht, dass in den ihr von den Gesellschafter-Geschäftsführern verrechneten Honoraren Personalaufwendungen (für allfällige Dienstnehmer der Gesellschafter-Geschäftsführer) tatsächlich enthalten seien.

Ein eigenständiges Vorbringen hinsichtlich des Säumniszuschlages enthält die Beschwerde nicht.

Da sohin bereits der Inhalt der Beschwerde erkennen lässt, dass die von der beschwerdeführenden Partei behauptete Rechtsverletzung nicht vorliegt, war die Beschwerde gemäß § 35 Abs. 1 VwGG ohne weiteres Verfahren in nichtöffentlicher Sitzung als unbegründet abzuweisen. Da sohin bereits der Inhalt der Beschwerde erkennen lässt, dass die von der beschwerdeführenden Partei behauptete Rechtsverletzung nicht vorliegt, war die Beschwerde gemäß Paragraph 35, Absatz eins, VwGG ohne weiteres Verfahren in nichtöffentlicher Sitzung als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 23. September 2010

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2010:2010150121.X00

Im RIS seit

18.10.2010

Zuletzt aktualisiert am

14.01.2011

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at