

TE Vwgh Erkenntnis 2003/12/17 2001/13/0200

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 17.12.2003

Index

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

Norm

BAO §115 Abs1;
BAO §288 Abs1 lidd;
BAO §93 Abs3 lita;
EStG 1988 §22 Z2;
FamLAG 1967 §41 Abs2;
FamLAG 1967 §41 Abs3;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Seidl LL. M., über die Beschwerde der H Gesellschaft m.b.H. in G, vertreten durch Kosch & Partner, Rechtsanwälte in 2700 Wiener Neustadt, Hauptplatz 31, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 14. Dezember 2000, GZ. RV/373-06/99, betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 1994 bis 1997, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von 1.172,88 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen. Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Im Ergebnis einer Lohnsteuerprüfung wurden der Beschwerdeführerin mit Bescheid des Finanzamtes vom 25. Juni 1998 Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen samt Zuschlag für die Jahre 1994 bis 1997 von den Vergütungen ihres zu 50 % an ihr beteiligten Geschäftsführers Ing. S. vorgeschrieben.

In ihrer dagegen erhobenen Berufung brachte die Beschwerdeführerin vor, Ing. S. sei Dienstnehmer eines anderen Unternehmens, dem er seine persönliche Arbeitskraft regelmäßig - samt Verpflichtung zur Überstundenleistung - zur Verfügung stellen müsse. Im Verhältnis zur Beschwerdeführerin trüfe dies nicht zu. Er werde auch ausschließlich erfolgsabhängig in Höhe von 7 % der jährlichen Betriebsleistung entloht. Bei den vom Prüfer festgestellten

Auszahlungen (in den Wirtschaftsjahren 1994/1995 in Höhe von 515.322 S, 1995/1996 von 1.978.190 S, 1996/1997 von 522.000 S und bis Dezember 1997 von 77.000 S) handle es sich lediglich um Akontozahlungen "von bereits seit langem offenen Geschäftsführerbezügen", die jeweils erst bei Bilanzerstellung errechnet würden. Durch den Einsatz seiner eigener Betriebsmittel könnte Ing. S. seinen "Gewinnanteil" wesentlich beeinflussen. Insgesamt fehlten somit die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses wesentlichen Merkmale.

Seine abweisende Berufungsvorentscheidung begründete das Finanzamt mit einem Hinweis auf Wahrnehmungen im Zuge der Lohnsteuerprüfung, aus denen sich ergäbe, dass Ing. S. voll in den Betrieb der Beschwerdeführerin eingegliedert sei und eine Arbeitskraft (z.B. Prokurist) ersetze.

In ihrem Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz bemängelte die Beschwerdeführerin vor allem, dass sich das Finanzamt mit dem Berufungsvorbringen insbesondere zum Vorliegen eines Unternehmerrisikos ihres Geschäftsführers (Entlohnung nach Maßgabe der Betriebsleistung, Einsatz eigener Betriebsmittel) nicht auseinandergesetzt habe. Auch möge näher begründet werden, auf Grund welcher Feststellungen das Finanzamt im Gegensatz zu den tatsächlichen Verhältnissen von einer vollen Eingliederung des Geschäftsführers in ihren Betrieb ausgehe. Die Honorierung des Geschäftsführers in Höhe von 7 % der Betriebsleistung sei branchenüblich und würde auch "von Dritten" für dieselben Leistungen verrechnet werden.

Im Laufe des Verwaltungsverfahrens legte die Beschwerdeführerin eine zwischen ihr und Ing. S. geschlossene "Vereinbarung" vom 6. April 1994 vor, deren wesentliche Bestimmungen wie folgt lauten:

"1. Tätigkeit

1.1.

Herr ... (Ing. S.) wird zum Geschäftsführer bestellt.

1.2.

Der Geschäftsführer ist berechtigt und verpflichtet, die Geschäfte der Gesellschaft nach Maßgabe des Gesellschaftsvertrages unter Beachtung sämtlicher gesetzlicher Bestimmungen und der Beschlüsse der Gesellschaft selbständig zu führen und die Gesellschaft selbständig nach außen zu vertreten.

...

1.4.

Herr ... (Ing. S.) übernimmt zusätzlich für die Gesellschaft die Bauleitung, Bauführung und Bauabwicklung.

2. Arbeitsleistung

2.1.

Der Geschäftsführer stellt seine Arbeitskraft nach eigenem Ermessen der Gesellschaft für die im Punkt 1. umschriebene Tätigkeit zur Verfügung. Ihm ist es gestattet, sich hierfür eines geeigneten Vertreters zu bedienen. Im Falle längerer Abwesenheit (z.B. Urlaub, längerer Krankenstand) ist Ing. S. verpflichtet, einen solchen geeigneten Vertreter einzusetzen. Die Kosten dieses Vertreters hat Herr Ing. S. selbst zu tragen und trägt auch die volle Verantwortung für die Tätigkeit dieses Vertreters.

3. Entgelt

3.1.

Dem Geschäftsführer steht für die in Pkt. 1.1. angeführte 'normale' Geschäftsführertätigkeit ein Geschäftsführerbezug in der Höhe von 3 % der Betriebsleistung des jeweiligen Wirtschaftsjahrs zu.

3.2.

Die im Punkt 1.4. angeführten Leistungen werden mit pauschal 4 % der Betriebsleistung (entspricht dem Prozentsatz bei einer Auslagerung an Externe) entlohnt.

3.3.

Die unter 3.1. und 3.2. angeführten Entgelte sind innerhalb von 4 Wochen nach Fertigstellung der jeweiligen Bilanz zur Auszahlung auf ein von Herrn Ing. S. zu bestimmendes Konto berechtigt. Im ersten Geschäftsjahr ist Herr Ing. S.

berechtigt, auf diesen Geschäftsführerbezug Akontozahlungen bis maximal S 35.000,-- monatlich abzuverlangen. Sollte der Geschäftsführerbezug die Höhe der beanspruchten Akonti nicht erreichen, so ist der zu hoch konsumierte Betrag in 12 Monatsraten an die ... (Beschwerdeführerin) zurückzuzahlen.

3.4.

Festgehalten wird, dass mit dem unter Pkt. 3.1. und 3.2. angeführten Entgelt sämtliche Leistungen des Geschäftsführers abgegolten sind; Herrn Ing. S. gebührt daher kein Urlaubsgeld, kein Urlaubszuschuss, keine Weihnachtsremuneration, keine Vergütung im Krankheitsfalle und auch keine Abfertigung.

4. Kostenersatz

Herr Ing. S. hat sämtliche durch seine in Punkt 1 angeführten Tätigkeiten zusammenhängenden Kosten selbst zu tragen; es gebührt ihm kein Kostenersatz durch die ... (Beschwerdeführerin). Auch die Kosten der Sozialversicherung trägt Herr Ing. S. selbst.

5. Dauer des Vertrages

5.1.

Das hier geregelte Vertragsverhältnis beginnt am 01.04.1994 und wird auf unbestimmte Zeit eingegangen.

5.2.

Es kann von beiden Teilen unter Einhaltung einer Frist von 6 Monaten per 30.06. bzw. 31.12. eines Kalenderjahres aufgekündigt werden.

..."

Mit Vorhalten vom 16. August 2000 und 24. Oktober 2000 forderte die belangte Behörde die Beschwerdeführerin auf mitzuteilen, wie der "Satz von 7 %" errechnet worden sei, und Kalkulationsunterlagen darüber vorzulegen. Im Falle ungenügender Vorhaltsbeantwortung sei davon auszugehen, dass "eine erfolgsunabhängige Entlohnung, mit der auch die Abgeltung der vom Geschäftsführer getragenen Kosten miteinkalkuliert war", erfolgt sei.

Im angefochtenen Bescheid vertrat die belangte Behörde im Wesentlichen die Auffassung, die Beschäftigung des Geschäftsführers der beschwerdeführenden Gesellschaft weise ungeachtet seiner gleichzeitigen Eigenschaft als Mehrheitsgesellschafter mit Ausnahme der Weisungsgebundenheit sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 auf. Aus seiner Geschäftsführertätigkeit erziele der Gesellschafter-Geschäftsführer demnach Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988, weshalb er im Sinne der Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG in der ab dem Jahr 1994 anzuwendenden Fassung Dienstnehmer sei. Dies habe die Pflicht der beschwerdeführenden Gesellschaft ausgelöst, von den Bezügen des Geschäftsführers einen Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag abzuführen.

Nach Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens führte die belangte Behörde sachverhaltsbezogen aus, ein gewisses Maß an Eingliederung des Geschäftsführers in den Betrieb der Beschwerdeführerin ergebe sich aus der dauernden und kontinuierlichen Leistungserbringung, die mit monatlichen Akontozahlungen in der gegenständlichen Höhe entlohnt worden sei. Zum Vorliegen eines Unternehmerrisikos sei entscheidend, dass "das Finanzamt die regelmäßigen A-Konto-Zahlungen als wesentlichen Umstand gegen das Vorliegen eines Unternehmerrisikos werten durfte. Diese A-Konto Zahlungen waren erfolgsunabhängig. Sie standen hinsichtlich der Höhe auch im Belieben des GF (Punkt 3.3 des zitierten Vertrages), was wirtschaftlich dadurch begründet ist, dass in Punkt 4 des zitierten Vertrages der GF die Kosten selbst zu tragen hatte. Mit den von ihm der Höhe nach zu bestimmenden A-Konto Zahlungen waren daher wirtschaftlich diese Kosten abgedeckt, was auch mit der Vorschrift des § 1014 ABGB im Einklang steht. Denn nach dieser Bestimmung hat die Bw dem GF die Auslagen zu ersetzen". Daraus ergäbe sich, dass ein Unternehmerrisiko nicht vorliege. Dass eine branchenübliche Entlohnung des Geschäftsführers stattgefunden habe, gehe aus dem zitierten Vertrag und aus der Antwort der Beschwerdeführerin auf die Frage nach vorhandenen Kalkulationsunterlagen hervor. Auf Grund der Anwendung von branchenüblichen Kalkulationssätzen sei kein Unternehmerrisiko erkennbar.

Der Verfassungsgerichtshof hat mit Beschluss vom 27. Juni 2001, B 141/01-3, die Behandlung der gegen diesen Bescheid vor ihm erhobenen Beschwerde abgelehnt und die Beschwerde dem Verwaltungsgerichtshof gemäß Art. 144 Abs. 3 B-VG zur Entscheidung abgetreten.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Zur Auslegung der in der Vorschrift des § 41 Abs. 2 und 3 FLAG angeführten Bestimmung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nach Erfolglosigkeit der vom Verwaltungsgerichtshof gestellten Anfechtungsanträge vor dem Verfassungsgerichtshof wird zur Vermeidung von Wiederholungen auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. April 2001, 2001/14/0054, und 2001/14/0052, vom 10. Mai 2001, 2001/15/0061, und vom 18. Juli 2001, 2001/13/0063, verwiesen. Wie den Gründen der genannten Erkenntnisse entnommen werden kann (§ 43 Abs. 2 Satz 2 VwGG), werden Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer GesmbH dann erzielt, wenn - bezogen auf die tatsächlich vorzufindenden Verhältnisse - feststeht,

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

- dass ihn unter Bedachtnahme auf die Einnahmen- bzw. Ausgabenschwankungen kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis trifft, und

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

Unternehmerwagnis liegt vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Steuerpflichtigen weitgehend von seinen unternehmerischen Fähigkeiten und seinem Fleiß 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.

Die Beschwerdeführerin bringt vor, gegenständlich sei unbestritten, dass das Entgelt des Geschäftsführers von der "Betriebsleistung des jeweiligen Wirtschaftsjahres" abhängig sei. Daraus hätten sich tatsächliche Schwankungen der Bezüge zwischen rund 300.000 S (Wirtschaftsjahr 1997/1998) und rund 2.000.000 S (Wirtschaftsjahr 1995/1996) ergeben. Die dem Geschäftsführer zustehenden Akontozahlungen seien mit dem von der Betriebsleistung abhängigen Geschäftsführerbezug zu verrechnen und der Mehrbezug zurückzuzahlen. Zusätzlich habe der Geschäftsführer alle Spesen selbst zu tragen. Könne eine Betriebsleistung nicht erzielt werden, müsse der Geschäftsführer seine Tätigkeit unentgeltlich erbringen und ohne Entgelt seine Spesen selbst tragen. Die hier zu beurteilende Tätigkeit sei daher mit einem hohen Unternehmerrisiko verbunden.

Mit diesem schon im Verwaltungsverfahren erstatteten Vorbringen hat sich die belangte Behörde nicht in einer für den Verwaltungsgerichtshof nachvollziehbaren Weise auseinander gesetzt. So wird im angefochtenen Bescheid aus dem Umstand, dass der Geschäftsführer zur Entnahme von Vorauszahlungen auf seinen Geschäftsführerbezug berechtigt ist, auf das Fehlen eines ausgabenseitigen Unternehmerwagnisses geschlossen. Wurden die laufenden Vorauszahlungen aber, was die belangte Behörde unbestritten lässt, tatsächlich mit dem nach der Betriebsleistung zu bemessenden Geschäftsführerbezug verrechnet, ist es unschlüssig, in den Akontozahlungen eine Abdeckung der (von der belangten Behörde im Übrigen nicht näher hinterfragten) Ausgaben des Geschäftsführers zu erblicken. Feststellungen darüber, dass und weshalb den Geschäftsführer tatsächlich keine Wagnisse aus Schwankungen bei nicht überwälzbaren Ausgaben im Zusammenhang mit seiner Geschäftsführertätigkeit getroffen hätten, hat die belangte Behörde ebenso wenig getroffen wie Feststellungen darüber, dass in der Abhängigkeit der Geschäftsführervergütung von der Betriebsleistung der beschwerdeführenden Gesellschaft ein typisches Unternehmerrisiko nach den gegebenen Umständen nicht zu erblicken sei, wobei auch offen blieb, was unter dem Begriff "Betriebsleistung" konkret zu verstehen ist. Die von der belangten Behörde einzige angestellten Ermittlungen zur Branchenüblichkeit des verrechneten Prozentsatzes (offenbar im Falle einer Leistungsverrechnung zwischen unabhängigen Unternehmen) sind nicht geeignet, das Fehlen eines Unternehmerwagnisses einsichtig zu begründen. Allgemein gehaltene Rechtsausführungen und Hinweise auf verwaltungsgerichtliche Erkenntnisse (zumal zu anderen Sachverhalten) allein können ausreichende, auf den konkreten Fall bezogene Sachverhaltsfeststellungen zu dem von der Beschwerdeführerin behaupteten Unternehmerrisiko ihres Geschäftsführers nicht ersetzen.

Da die belangte Behörde durch die Vernachlässigung ihrer Ermittlungspflicht und durch die Unzulänglichkeit der

Bescheidbegründung Verfahrensvorschriften verletzt hat, bei deren Beachtung die Erlassung eines anderen Bescheides nicht von vornherein ausgeschlossen werden kann, war der angefochtene Bescheid gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG aufzuheben.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003. Das Kostenmehrbegehren war abzuweisen, weil die gesondert verzeichnete Umsatzsteuer im Pauschbetrag für den Schriftsatzaufwand von 991,20 EUR bereits enthalten ist.

Wien, am 17. Dezember 2003

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2003:2001130200.X00

Im RIS seit

22.01.2004

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at