

# TE Vwgh Erkenntnis 2003/3/31 2003/14/0023

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 31.03.2003

## Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

61/01 Familienlastenausgleich;

## Norm

EStG 1988 §22 Z2;

FamLAG 1967 §41 Abs1;

FamLAG 1967 §41 Abs2;

FamLAG 1967 §41 Abs3;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höß und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Racek, über die Beschwerde der F M GmbH in St. M im L, vertreten durch Mag. Helmut Holzer und Mag. Wolfgang Kofler, Rechtsanwälte in 9020 Klagenfurt, Priesterhausgasse 1/II, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Kärnten vom 13. Dezember 2002, Zl. RV350/1-6/02, betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 1995 bis 2000, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

## Begründung

Mit dem angefochtenen Bescheid wurden der Beschwerdeführerin im Instanzenzug für die Bezüge ihres wesentlich (zu 99 % bzw. 100 %) beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers Dienstgeberbeiträge nach § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 und Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag nach § 57 Abs. 7 und 8 Handelskammergegesetz (ab 1999 § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergegesetz 1998) vorgeschrieben.

Begründend wird u.a. ausgeführt, die Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers hätten im Jahr 1995 228.000 S, 1996 305.433 S, 1997 261.429 S, 1998 330.121 S, 1999 351.545 S und 2000 175.000 S betragen und seien - wie im Zuge von Lohnsteuerprüfungen festgestellt - nicht in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einbezogen worden. Im Berufungsverfahren habe die Beschwerdeführerin auf das ihren Geschäftsführer treffende Unternehmerrisiko hingewiesen und dazu den mit Wirkung vom 1. Jänner 1997 abgeschlossenen Geschäftsführervertrag ins Treffen geführt. Dessen § 4 sehe zum Entgelt des Geschäftsführers Folgendes vor:

"Für die ordnungsgemäße Geschäftsführung erhält der Geschäftsführer ein Jahrespauschale von S 300.000,-. Mit der

Bezahlung dieses Jahrespauschales sind alle Leistungen abgegolten. Die Kosten der Pflichtversicherung sind vom Geschäftsführer selbst zu tragen. ...

Weiters erhält der Geschäftsführer jährlich einen Gewinnanteil in der Höhe von 25 % des Gewinnes vor Körperschaftsteuer. Sollte das Jahresergebnis negativ sein, so ist der Geschäftsführer ebenfalls verpflichtet, ein Viertel des Verlustes zu tragen."

Für die Zeit vor Abschluss des schriftlichen Geschäftsführervertrages habe eine mündliche Vereinbarung selben Inhaltes bestanden. Mit Wirkung vom 1. Jänner 1998 sei § 4 des Geschäftsführervertrages wie folgt geändert worden:

"Als Entgelt erhält der Geschäftsführer

a)

ein Jahrespauschale von S 350.000,-

b)

Sollte das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftsführungstätigkeit den Betrag von S 100.000,- nicht erreichen, so ist der Geschäftsführer verpflichtet, eine Kürzung bis zu 50 % des Geschäftsführerbezuges (Jahrespauschale) in Kauf zu nehmen. Die Kürzung des Jahrespauschale ist um jenen Betrag vorzunehmen, der den Betrag von S 100.000,- unterschreitet. Im Falle der Kürzung des Geschäftsführerentgeltes ist der Geschäftsführer verpflichtet, den Kürzungsbetrag zurückzuzahlen.

c) Überschreitet das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit den Betrag von S 100.000,-, so gebürt dem Geschäftsführer ein Gewinnanspruch in Höhe von 50 % des überschreitenden Betrages, wobei dieser Gewinnanspruch jedoch maximal das Jahrespauschale gem. Punkt a) betragen darf. Bei der Berechnung des Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit sind Bilanzverluste der Vorjahre abzuziehen. ..."

Die Beschwerdeführerin habe dazu folgende

Berechnungsgrundlagen beigebracht:

Jahr

EGT

%

Ergebnisanteil

GF- Bezug fix

GF-Bezug gesamt

1996

169.780

25

42.432

263.000

305.432

1997

105.114

25

26.429

235.000

261.429

1998

120.485

25

30.121

300.000

330.121

1999

6.183

25

1.545

350.000

351.545

2000

-1,408.219

25

(-352.054)

-175.000

350.000

175.000

Für die Jahre 1995 und 2001 zeige die Aktenlage folgendes Bild:

Jahr

EGT

%

Ergebnisanteil

GF-Bezug fix

GF- Bezug gesamt

1995

-399.411

228.000

228.000

2001

-168.842

GSVG 49.337

180.000

229.337

Abgesehen davon - so die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid weiter -, dass die von der Beschwerdeführerin

ausgewiesenen EGT nach der Aktenlage nur für die Jahre 1998 und 1999 nachvollzogen werden könnten (EGT laut Bilanz + Gewinnanteil), würden die als Gewinnanteil ausgewiesenen Beträge nicht dem behaupteten mündlich vereinbarten bzw. schriftlichen Vertragsinhalt entsprechen. Nach dem vorgelegten Geschäftsführervertrag wäre dem Geschäftsführer im Jahr 1998 ein Gewinnanteil von 50 % des den Betrag von 100.000 S überschreitenden EGT zugestanden, im Jahr 1999 hätte unter Zugrundelegung des von der Beschwerdeführerin ausgewiesenen EGT eine Kürzung der Geschäftsführergehälter erfolgen müssen. Tatsächlich seien jedoch die in der Tabelle ausgewiesenen Beträge ausbezahlt worden, wobei durch Steuerung des Fixbezuges kaum Schwankungen bei den Einnahmen des Geschäftsführers aufgetreten seien. Nur im Jahr 2000 habe der Geschäftsführer tatsächlich eine Kürzung der Geschäftsführervergütung auf den Mindestbezug hinnehmen müssen. In der Folge sei jedoch umgehend die Gewinn- und Verlustbeteiligung des Geschäftsführers beendet worden. Seit 2001 beziehe der Geschäftsführer Fixgehälter von monatlich 15.000 S, zudem würden die GSVG-Beiträge des Geschäftsführers von der Beschwerdeführerin getragen.

Der geschilderte Geschehnisablauf erhelle, dass ein Unternehmerwagnis auf der Einnahmeseite weder beabsichtigt gewesen noch tatsächlich eingetreten sei. Ohne Berücksichtigung der vertraglichen Vereinbarungen seien die Jahrespauschalen zuzüglich Gewinnanteilen in den Jahren 1995 bis 1999 ausbezahlt worden. Erst mit Eintritt massiver finanzieller Schwierigkeiten auf Seiten der Gesellschaft im Jahr 2000 (2001 sei ein außergerichtlicher Ausgleich angestrebt worden) seien die Gehälter des Geschäftsführers vermindert worden, was allerdings für sich alleine kein Unternehmerwagnis erkennen lasse, weil es im Wirtschaftsleben oftmals der Fall sei, dass bei einem Erfolgseinbruch ein Arbeitsverhältnis nicht oder nur zu geänderten Konditionen verlängert werde. Zudem sei bereits für das Folgejahr auf den Bezug von Fixgehältern umgestellt worden. Insgesamt zeige sich damit, dass alle Anstrengungen unternommen worden seien, um Gehaltsschwankungen beim Geschäftsführer zu minimieren und Mindestgehälter zu sichern.

Ein ausgabenseitiges Unternehmerwagnis sei gleichfalls nicht zu erkennen, habe der Geschäftsführer doch in seinen Einkommensteuererklärungen der betroffenen Jahre nur die Sozialversicherungsbeiträge sowie das jeweils mögliche Betriebsausgabenpauschale geltend gemacht.

Die Eingliederung des Gesellschafter-Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der Beschwerdeführerin ergebe sich aus der kontinuierlichen, über einen längeren Zeitraum andauernd erbrachten Geschäftsführungstätigkeit.

Da die Beschäftigung des Gesellschafter-Geschäftsführers bei Betrachtung des tatsächlich verwirklichten Gesamtbildes des Rechtsverhältnisses mit Ausnahme der Weisungsgebundenheit sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweise, erziele er Einkünfte im Sinne des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988. Die Geschäftsführervergütungen seien deshalb in die Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen.

Über die dagegen erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

Zur Auslegung der in der Vorschrift des § 41 Abs. 2 und 3 FLAG angeführten Bestimmung des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 wird zur Vermeidung von Wiederholungen auf die hg. Erkenntnisse vom 23. April 2001, 2001/14/0054 und 2001/14/0052, vom 10. Mai 2001, 2001/15/0061, sowie vom 18. Juli 2001, 2001/13/0072 und 2001/13/0063, verwiesen. Wie den Gründen der genannten Erkenntnisse entnommen werden kann (§ 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG), werden Einkünfte nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer GmbH 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 weder das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen noch jenes der Schwankungen ins Gewicht fallender nicht überwälzbarer Ausgaben trifft und
- .) dass er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhält.

Soweit die Beschwerdeführerin vorträgt, ihr Geschäftsführer sei auf Grund seiner Alleingesellschafterstellung keinem fremden Willen unterworfen, könne nicht abberufen werden und stehe somit nicht in persönlicher Abhängigkeit in Bezug auf seine Arbeitsleistung, lässt sie die Bestimmung des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 außer Acht, wonach es für die Erzielung von Einkünften nach dieser Gesetzesstelle auf die Frage der Weisungsgebundenheit nicht ankommt. Im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1. März 2001, G 109/00, Slg. 16.098, wird unter Anführung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines

Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Anzeichen für ein Dienstverhältnis seien, im Falle der - auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführenden - Weisungsgebundenheit ihre Unterscheidungskraft verlieren und daher für die Lösung der Frage, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses im Vordergrund stehen, nicht brauchbar sind. Zu solchen Merkmalen gehört auch die in der Beschwerde angeführte Möglichkeit der freien Arbeitseinteilung einschließlich der Möglichkeit, den Arbeitsort selbst zu bestimmen.

Die Eingliederung in den Betrieb der Beschwerdeführerin konnte die belangte Behörde aus der auf Dauer angelegten Leistungserbringung ableiten, wobei aus den zuvor angeführten Gründen weder dem Umstand der Vertretungsmöglichkeit noch dem Ausmaß der Beteiligung entscheidende Bedeutung zukommt (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. November 2002, 2002/14/0080).

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. Auf ein Wagnis aus der Stellung als Gesellschafter oder gar auf das Unternehmerwagnis der Gesellschaft kommt es nicht an (vgl. für viele die hg. Erkenntnisse vom 17. Dezember 2001, 2001/14/0194, und vom 29. Jänner 2003, 2001/13/0181).

Den Feststellungen über die Höhe der Geschäftsführerbezüge und der Aussage der belangten Behörde, die tatsächliche Entlohnung habe teilweise nicht den schriftlichen Vereinbarungen entsprochen, tritt die Beschwerde ebenso wenig entgegen wie der Feststellung, die vorgefundenen Verhältnisse ließen das Bestreben erkennen, dem Geschäftsführer - unabhängig vom wirtschaftlichen Erfolg der Gesellschaft - "Mindestgehälter" zu sichern.

Auf die besonderen Schwierigkeiten der Feststellung des tatsächlichen Sachverhaltes, die sich bei den in Rede stehenden Leistungsverhältnissen insbesondere aus dem dabei häufig vorzufindenden Umstand des Selbstkontrahierens ergeben, wurde bereits wiederholt in der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes hingewiesen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25. April 2002, 2001/15/0066, aber auch das schon angeführte Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes G 109/00). Dieser Aspekt hat zur Folge, dass bei der Sachverhaltsfeststellung, um dem Objektivierungserfordernis hinreichend Rechnung zu tragen, der nach außen in Erscheinung tretenden tatsächlichen Abwicklung der Leistungsbeziehung die wesentliche Bedeutung beizumessen ist. Vor diesem Hintergrund kann es nicht als unschlüssig erkannt werden, wenn die belangte Behörde die Feststellung getroffen hat, dass den Gesellschafter-Geschäftsführer (auch) im Streitzeitraum nur ein geringes Risiko getroffen habe. Die belangte Behörde durfte dabei den Umstand berücksichtigen, dass im Zeitpunkt der sich abzeichnenden wirtschaftlichen Krise der GmbH die schuldrechtlichen Vereinbarungen so geändert wurden (siehe die ab 1. Jänner 1998 geltende Vereinbarung), dass dem Geschäftsführer jedenfalls (somit auch im Falle hoher Verluste der Gesellschaft) ein Jahresbezug von 175.000 S verblieb. Anders als die Beschwerdeführerin meint, ist ein Risiko, welches ausschließlich darin besteht, dass die Einnahmen von 350.000 S auf 175.000 S sinken, noch nicht ein solches, wie es für Unternehmer eigentlich ist. Die Gestaltung entspricht nämlich einem Fixbezug von jährlich 175.000 S. Ein Fixbezug stellt nach der ständigen Rechtsprechung aber ein starkes Indiz gegen das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses dar (vgl. für viele das Erkenntnis vom 25. September 2001, 2001/14/0051).

Es kann aber auch der Ansicht der Beschwerdeführerin nicht gefolgt werden, im Hinblick auf übernommene persönliche Haftungen des Geschäftsführers für Bankverbindlichkeiten bestehe ausgabenseitig ein Unternehmerrisiko ihres Geschäftsführers. Die Rechtsordnung billigt der Beschwerdeführerin als GmbH eigene Rechtspersönlichkeit zu und ermöglicht infolge des Trennungsprinzips auch steuerlich wirksame Leistungsbeziehungen zwischen dem Gesellschafter (auch dem Alleingesellschafter) und der Kapitalgesellschaft. Der Gesellschafter-Geschäftsführer ist solcherart nicht für den eigenen Betrieb, sondern für den der Kapitalgesellschaft und somit für einen fremden Betrieb tätig. Es entspricht ständiger Rechtsprechung, dass das Risiko, welches der Gesellschafter-Geschäftsführer im Falle der Übernahme einer Bürgschaft für Verbindlichkeiten der Gesellschaft trägt, der Gesellschafterspäre zuzuordnen ist und damit kein Unternehmerwagnis im Bereich der Geschäftsführungstätigkeit darstellt (vgl. etwa das Erkenntnis vom 18.

Dezember 2001, 2001/15/0060). Aus dem Urteil des OGH vom 11. Februar 2002, 7 Ob 315/01a, ist für den Standpunkt der Beschwerdeführerin schon deshalb nichts zu gewinnen, weil das Konsumentenschutzgesetz einen eigenen - anhand seines Regelungszweckes auszulegenden - Unternehmerbegriff kennt.

Da somit bereits der Inhalt der Beschwerde erkennen lässt, dass die von der Beschwerdeführerin gerügte Rechtsverletzung nicht vorliegt, war die Beschwerde gemäß § 35 Abs. 1 VwGG ohne weiteres Verfahren in nichtöffentlicher Sitzung abzuweisen.

Wien, am 31. März 2003

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2003:2003140023.X00

**Im RIS seit**

07.05.2003

**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)