

# TE Vwgh Erkenntnis 2001/12/18 2001/15/0055

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 18.12.2001

## Index

20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

61/01 Familienlastenausgleich;

## Norm

ABGB §1151;

EStG 1988 §22 Z2;

EStG 1988 §67 Abs3;

EStG 1988 §67 Abs6;

FamLAG 1967 §41 Abs1;

FamLAG 1967 §41 Abs2;

FamLAG 1967 §41 Abs3;

FamLAG 1967 §41 Abs4 litb;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Meinel und die Hofräte Dr. Karger, Dr. Sulyok, Dr. Fuchs und Dr. Zorn als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Zehetner, über die Beschwerde der F GmbH in D, vertreten durch Dr. Stefan Hämmerle, Rechtsanwalt in 6850 Dornbirn, Riedgasse 20/3, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg vom 11. Jänner 2001, RV 1254/1-V6/00, betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 1996 bis 31. Dezember 1999, 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 15.000 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen. Das Kostenmehrbegehren wird abgewiesen.

## Begründung

Der Gesellschaftsvertrag betreffend die beschwerdeführende GmbH wurde am 27. September 1996 geschlossen. FH hält einen Geschäftsanteil im Ausmaß von 90% des Stammkapitals der beschwerdeführenden GmbH und war von deren Gründung bis 30. August 1999 deren Geschäftsführer. Die Bezüge des FH betrugen gerundet: 1996: 440.000 S, 1997: 740.000 S, 1998: 750.000 S, 1999:

664.000 S

RH, der an der beschwerdeführenden GmbH nicht beteiligt ist, ist seit August 1999 ihr Geschäftsführer. FH war bereits vor dieser Zeit Dienstnehmer der Beschwerdeführerin. Im Dezember 1999 leistete die Beschwerdeführerin an RH eine (zusätzliche) Zahlung unter dem Titel "Abfertigung"; diese Zahlung erfolgte vor dem Hintergrund, dass das Vertragsverhältnis, aufgrund dessen RH ab 1. Jänner 2000 für die Beschwerdeführerin tätig war, nicht mehr als Dienstvertrag, sondern als Werkvertrag bezeichnet worden ist.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurden der Beschwerdeführerin im Instanzenzug für den Prüfungszeitraum Jänner 1996 bis Dezember 1999 Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen unter Berufung auf § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz (im Folgenden kurz: FLAG) und Beträge an Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (Handelskammerumlage) unter Berufung auf § 57 Abs. 7 und 8 Handelskammergesetz bzw. § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz vorgeschrieben und die Haftung für Lohnsteuer geltend gemacht. Begründend wird u.a. ausgeführt, im Zuge einer Lohnsteuerprüfung im Unternehmen der Beschwerdeführerin sei festgestellt worden, dass die an FH geleisteten Geschäftsführervergütungen nicht in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einbezogen worden seien. Zudem sei die unter dem Titel "Abfertigung" an RH geleistete Zahlung nicht nach dem Tarif der Lohnsteuer unterzogen und ebenfalls nicht in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einbezogen worden. Das Finanzamt habe daraufhin die entsprechenden Beträge an Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag vorgeschrieben.

Der Berufung gegen diese Vorschreibungen könne kein Erfolg beschieden sein. Die Tätigkeit des Geschäftsführers FH weise nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Merkmale eines Dienstverhältnisses auf, wenn man von den Umständen absieht, die lediglich Ausfluss seiner Stellung als weisungsbefugter Gesellschafter seien. Der Leistungserbringung des FH liege ein "Werkvertrag" vom 3. Jänner 1998 zugrunde. In § 8 dieses Vertrages werde festgehalten, dass FH für die Geschäftsführung im Jahr 1998 ein Honorar von 700.000 S erhalte, welches von FH während des Geschäftsjahres nach Bedarf angefordert werden könne. In dieser Vertragsbestimmung sei auch festgehalten, dass "bei nachträglicher Zustimmung" der Gesellschafter eine Überschreitung dieses Betrages bis zu 10% möglich sei. In § 7 des Vertrages sei festgehalten, FH werde bis zum 31. Dezember 1998 bekannt geben, ob er für das Folgejahr für einen neuen Werkvertrag zur Verfügung stehe. Die belangte Behörde gehe davon aus, dass der Tätigkeit des FH in den anderen Jahren gleichlautende Verträge zugrunde gelegen seien. FH habe sich somit verpflichtet, im Rahmen eines auf Dauer angelegten Vertragsverhältnisses für die Beschwerdeführerin tätig zu sein. FH treffe kein Unternehmerrisiko. Bei schlechtem Geschäftsgang im Betrieb der Beschwerdeführerin erhalte FH keine niedrigere Entlohnung als das vereinbarte Honorar von 700.000 S. Bei entsprechend gutem Geschäftsgang der Beschwerdeführerin erhöhe sich zwar das Jahreshonorar des FH um 10%. Erfolgsprämien dieser Art seinen mit Bilanzgeldern zu vergleichen und bei leitenden bzw. gehobenen Angestellten nicht selten vorzufinden. Die Entlohnung des FH gleiche jener eines leitenden Angestellten. Es könne nicht davon ausgegangen werden, dass FH wegen der dargestellten Schwankungsbreite seines Einkommens Unternehmerrisiko getragen habe.

Hinsichtlich der als Abfertigung bezeichneten Zahlung von 280.000 S an RH habe die Beschwerdeführerin in der Berufung vorgebracht, das (unstrittige) Dienstverhältnis des RH sei zum 31. Dezember 1999 bzw. zum 1. Jänner 2000 in ein Werkvertragsverhältnis umgewandelt worden. Dadurch habe das Dienstverhältnis ein Ende gefunden, weshalb die Besteuerung als Abfertigung (nach § 67 Abs. 3 EStG) gerechtfertigt sei. Nach Ansicht der belangten Behörde liege ein Dienstverhältnis vor, wenn eine als Werkvertrag bezeichnete Vereinbarung überwiegend Elemente eines Dienstverhältnisses enthalte. Tatsache sei, dass RH über den 31. Dezember 1999 hinaus bei der Beschwerdeführerin beschäftigt gewesen sei. Der Anspruch für die steuerliche Begünstigung des § 67 Abs. 3 EStG sei zwingend an die Auflösung eines Dienstverhältnisses geknüpft. Die Abfertigung sei Ende 1999 ausgezahlt worden, also zu einem Zeitpunkt als das Dienstverhältnis des RH aufrecht gewesen sei und sich sein sozialer Status, den er seit August 1999 als Geschäftsführer erlangt habe, nicht geändert habe. Auch sozialversicherungsrechtlich habe sich zum Zeitpunkt der Auszahlung der Abfertigung nichts geändert. FH sei seit 1. August 1999 als Angestellter der Beschwerdeführerin versichert, vorher sei er von März 1997 bis Ende Juli 1999 als Arbeiter der Beschwerdeführerin versichert gewesen. Die Beschwerdeführerin könne sich auch nicht auf eine in § 23 AngG normierte Pflicht zur Leistung einer Abfertigung berufen, weil das Dienstverhältnis als Angestellter Ende 1999 erst vier Monate bestanden habe. Zudem sei zu beachten, dass der Inhalt des Werkvertrages mit RH jenem des Werkvertrages mit FH entspreche. Wenn das Vertragsverhältnis zum Gesellschafter-Geschäftsführer FH als Dienstvertrag angesehen werden müssen, so gelte das

umso mehr für das Vertragsverhältnis zu dem nicht an der Beschwerdeführerin beteiligten RH. Somit sei das Dienstverhältnis des RH zum 31. Dezember 1999 nicht beendet worden, weshalb das Finanzamt die in Rede stehende Zahlung zu Recht nicht als Abfertigung behandelt habe.

Mit Beschluss vom 14. März 2001, B 227/01, hat der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der gegen diesen Bescheid gerichteten Beschwerde abgelehnt und die Beschwerde dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung abgetreten.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

#### 1. Gesellschafter-Geschäftsführer FH:

Im Erkenntnis vom 1. März 2001, G 109/00, hat der Verfassungsgerichtshof den Antrag des Verwaltungsgerichtshofes auf Aufhebung bestimmter, auch im gegenständlichen Fall zur Anwendung kommender gesetzlicher Bestimmungen abgewiesen. Er hat dazu u. a. ausgeführt, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis seien, im Fall der - auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführenden - Weisungsungebundenheit 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 den Merkmalen, die in diesem Sinn vor dem Hintergrund der Weisungsungebundenheit ihre Indizwirkung zur Bestimmung des durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichneten Typusbegriffes des steuerlichen Dienstverhältnisses verlieren, gehören vor allem:

fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, Anwendbarkeit typischer arbeitsrechtlicher Vorschriften wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz, sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegation von bestimmten Arbeiten (vgl. dazu und zu den folgenden Ausführungen insbesondere die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. April 2001, 2001/14/0052, 2001/14/0054, und vom 10. Mai 2001, 2001/15/0061, jeweils mwN).

Insgesamt stellt somit das in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 für wesentlich beteiligte Gesellschafter normierte Vorliegen der sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses - abgesehen vom hinzuzudenkenden Merkmal der Weisungsgebundenheit - vor allem auf die Kriterien der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft und das Fehlen des Unternehmerwagnisses ab.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für die Eingliederung (vgl. auch dazu das hg. Erkenntnis vom 23. April 2001, 2001/14/0054).

Unternehmerwagnis liegt vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Steuerpflichtigen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der persönlichen Geschicklichkeit 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 Merkmales steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen und -ausfällen trifft. Von Bedeutung ist noch das Merkmal der laufenden (wenn auch nicht notwendig monatlichen) Entlohnung. Eine laufende Entlohnung liegt auch dann vor, wenn der Jahresbezug monatlich und in gleich bleibenden Beträgen ausbezahlt wird (vgl. abermals das oben zitierte Erkenntnis vom 23. April 2001).

Vor dem Hintergrund dieser in der Rechtsprechung sowohl des Verfassungs- als auch des Verwaltungsgerichtshofes herausgearbeiteten Beurteilung in Bezug auf die Erfüllung der Voraussetzungen des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988, die unter Hinweis auf § 43 Abs. 2 Satz 2 VwGG auch dem gegenständlichen Beschwerdefall zu Grunde zu legen ist, kann der Verwaltungsgerichtshof nicht finden, dass die belangte Behörde die Betätigung des Geschäftsführers FH zu Unrecht als solche iSd § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 qualifiziert und daraus die Rechtsfolgen hinsichtlich Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag gezogen hat. Die für die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Beschwerdeführerin wesentliche kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung durch den Gesellschafter-Geschäftsführer FH ist im Beschwerdefall unbestritten gegeben. Ebenso gegeben ist die kontinuierliche Entlohnung des Geschäftsführers FH. Die Beschwerde

tritt auch der Sachverhaltsfeststellung der belangten Behörde betreffend das dem Geschäftsführer FH zugestandene Mindest-Fixum nicht entgegen. Wenn die belangte im Hinblick auf diese Art der Entlohnung ein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko ausgeschlossen hat, kann dies nicht als rechtswidrig erkannt werden (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 25. September 2001, 2001/14/ 0092, vom 25. September 2001, 2001/14/0117, und vom 25. September 2001, 2001/14/0051). Der Umstand, dass dem Geschäftsführer eine gewinnabhängige Erfolgsprämie zugesagt war und er eine solche auch bezogen hat, führt noch nicht zu einem Risiko, wie es für Unternehmer typisch ist. Das gilt auch für den Umstand, dass der FH jeweils vor Ablauf eines Jahres die Erklärung, ob er das Dauerschuldverhältnis wieder auf ein Jahr verlängern wolle, abgeben und in der Folge in der Gesellschafterversammlung diese Erklärung annehmen musste.

## 2. Abfertigung an RH:

Die lohnsteuerliche Behandlung einer Abfertigung regeln § 67 Abs. 3 und 6 EStG 1988.

Gemäß § 41 Abs. 4 lit. b FLAG zählen die in § 67 Abs. 3 und 6 EStG 1988 genannten Bezüge nicht zur Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag.

Der belangten Behörde ist zuzustimmen, dass das Anfallen einer Abfertigung die Beendigung eines Arbeitsverhältnisses (iSd Arbeitsrechts) zur Voraussetzung hat. Zutreffend sind auch die Ausführungen der belangten Behörde, wonach es die Bezeichnung eines Vertragsverhältnisses als Werkvertrag nicht ausschließt, dass das Vertragsverhältnis als Arbeitsvertrag zu qualifizieren ist.

Die Beschwerdeführerin zeigt, dass dem angefochtenen Bescheid die erforderlichen Sachverhaltsfeststellungen fehlen, aufgrund derer die belangte Behörde das Fortbestehen des Arbeitsverhältnisses iSd Arbeitsrechts über den 31. Dezember 1999 hinaus hätte annehmen können. Weder die tatsächliche Ausübung der Geschäftsführertätigkeit an sich durch RH noch dessen "soziale Status" sind Umstände, die für ein Arbeitsverhältnis sprechen. Auch der Meldung gegenüber der Sozialversicherung kann bloß Indizcharakter beigemessen werden; sie reicht für sich keinesfalls für die rechtliche Einordnung des Vertragsverhältnisses aus. Was schließlich den Hinweis der belangten Behörde auf die Vergleichbarkeit mit dem Vertragsverhältnis des zu 90% an der Beschwerdeführerin beteiligten FH betrifft, ist der belangten Behörde entgegenzuhalten, dass FH kein Arbeitnehmer der Beschwerdeführerin gewesen ist. FH hat Einkünfte iSd § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 erzielt, nicht aber solche aus einem Dienstverhältnis.

Die belangte Behörde stützt den angefochtenen Bescheid auch darauf, dass im Dezember 1999 das Dienstverhältnis des RH erst vier Monate bestanden habe. Demgegenüber verweist die Beschwerdeführerin auf elf Jahre anrechenbarer Vordienstzeiten.

Sowohl im Bericht über die Lohnsteuerprüfung, der die Begründung des erstinstanzlichen Bescheides des Finanzamtes darstellt, wie auch in der Berufungsvorentscheidung wurde der Abfertigung ausschließlich deshalb die Anerkennung versagt, weil sich durch den Abschluss des Werkvertrages "das Tätigkeitsbild des Geschäftsführers nicht verändert" habe. Solcherart war die Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren nicht angehalten, ein Vorbringen betreffend das Ausmaß der für das Entstehen des Abfertigungsanspruches maßgebenden Dienstzeiten zu erstatten. Bei dieser Sachlage ist es der belangten Behörde als Verletzung von Verfahrensvorschriften vorzuwerfen, dass sie, ohne dies der Beschwerdeführerin vorgehalten zu haben, das Fehlen eines Abfertigungsanspruches auf nicht hinreichende Dienstzeiten des Arbeitnehmers RH gestützt hat.

Sowohl hinsichtlich des Anspruches über den Dienstgeberbeitrag als auch hinsichtlich des Anspruches über den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag erweist sich der angefochtene Bescheid als nicht teilbar, weil die Abgabenbehörde die Abgabenfestsetzung jeweils mit einem einheitlichen Betrag vorgenommen hat. Wie sich aus den Ausführungen unter 2. ergibt, war der angefochtene Bescheid gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Die Entscheidung über den Aufwandsatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. Nr. 416/1994. Der Pauschalsatz für den Schriftsatzaufwand beinhaltet bereits die Umsatzsteuer.

Wien, am 18. Dezember 2001

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2001:2001150055.X00

**Im RIS seit**

08.05.2002

**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)