jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2001/9/25 2001/14/0051

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 25.09.2001

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. Weiss und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers MMag. Dr. Urtz, über die Beschwerde der N GmbH in H, vertreten durch Hausberger - Moritz - Schmidt, Rechtsanwälte in 6300 Wörgl, Poststraße 3, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol vom 7. Februar 2001, RV 798/1-T6/00, betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Oktober 1996 bis 31. Dezember 1998, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 4.565 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Im Rahmen einer für den Zeitraum 1. Oktober 1996 bis 31. Dezember 1998 durchgeführten Lohnsteuerprüfung erließ das Finanzamt gegenüber der Beschwerdeführerin einen Bescheid, mit welchem es Dienstgeberbeitrag in Höhe von insgesamt 49.896 S und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von insgesamt 5.874 S festsetzte. Die Abgabenfestsetzung betrifft hinsichtlich des Dienstgeberbeitrages von 48.732 S und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag von 5.739 S die Bezüge des Geschäftsführers NE, der Alleingesellschafter der Beschwerdeführerin ist. Dieser hatte Bezüge von monatlich 30.000 S erhalten (Oktober bis Dezember 1996 90.000 S, 1997 und 1998 je 360.000 S).

In der Berufung brachte die Beschwerdeführerin vor, die Entlohnung des Gesellschafter-Geschäftsführers habe 360.000 S pro Jahr zuzüglich der Beiträge zur gewerblichen Sozialversicherung betragen. Zwischen dem Gesellschafter-Geschäftsführer und der Beschwerdeführerin sei aber vereinbart, dass im Falle eines positiven Ergebnisses der

Beschwerdeführerin die Möglichkeit von erfolgsabhängigen Zusatzprämien gegeben sei, während im Falle eines negativen Ergebnisses die Entlohnung auf die Hälfte gekürzt werde. Den Gesellschafter-Geschäftsführer treffe daher ein relevantes Unternehmerrisiko.

Mit der abweisenden Berufungsvorentscheidung hielt das Finanzamt der Beschwerdeführerin vor, der nunmehr von ihr geführte Betrieb sei 1987 gegründet und bis 1995 als Einzelunternehmern geführt worden. Nach Anfangsverlusten in den Jahren 1987 bis 1989 seien in den Jahren 1990 bis 1995 stets Gewinne (zwischen 998.000 S und 2,012.000 S) erzielt worden. Im Jahr 1996 sei der Betrieb in die beschwerdeführende GmbH eingebracht worden. Dort sei 1996 ein Gewinn von 1,047.000 S erzielt worden. Im Jahr 1997 sei der Gewinn wegen einer größeren Investitionstätigkeit auf 260.000 S gesunken, habe aber im Jahr 1998 bereits wieder 1,196.000 S betragen. Unter Berücksichtigung dieser Gewinnentwicklung komme der Vereinbarung einer Bezugskürzung für den Fall eines negativen Betriebsergebnisses nur geringe Bedeutung zu.

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz brachte die Beschwerdeführerin vor, ihr Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit habe 999.000 S im Wirtschaftsjahr Jänner bis Dezember 1996 , 414.000 S im Wirtschaftsjahr Jänner bis Juli 1997, 448.000 S im Wirtschaftsjahr August 1997 bis Juli 1998 und 803.000 S im Wirtschaftsjahr August bis Dezember 1998 betragen. Das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit liege zwischen 1,8 % und 5,9 % der Betriebsleistung. In diesem Ergebnis für das Wirtschaftsjahr 1997/1998 sei die Auflösung einer Rückstellung von 296.000 S enthalten; ohne diese Auflösung hätte das Ergebnis nur mehr 152.000 S betragen. Forderungsausfälle, Garantieansprüche und etwaige Kalkulationsfehler in Höhe von 5 % der Betriebsleistung könnten fallweise zu einem negativen Ergebnis der Geschäftstätigkeit führen.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Für die Bezüge des zu 100 % an der Beschwerdeführerin beteiligten Geschäftsführers habe das Finanzamt Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (48.732 S und 5.739 S) vorgeschrieben. Der Gesellschafter-Geschäftsführer habe die Geschäftsführung über einen Zeitraum von mehreren Jahren besorgt. Durch diese auf Dauer angelegte Geschäftsführungsleistung sei die organisatorische Eingliederung in den Betrieb der Beschwerdeführerin gegeben. Die Entlohnung des Gesellschafter-Geschäftsführers habe, wie sich aus den vorgelegten Kontoauszügen der Jahre 1996, 1997 und 1998 ergebe, in einem monatlichen Fixbezug von 30.000 S bestanden. Das Risiko von Einnahmenschwankungen sei nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Hinweis auf das hg Erkenntnis vom 21. Dezember 1999, 99/14/0255) jedenfalls dann nicht relevant, wenn im Hinblick auf die Gewinnentwicklung der Gesellschaft tatsächlich nur ein geringes Wagnis bestehe. Nach dem Vorbringen der Beschwerdeführerin sei ihr Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit im Prüfungszeitraum von 999.000 S auf 414.000 S gesunken und im Jahr 1999 wieder auf 803.000 S gestiegen. Daraus ergebe sich, dass das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit weit davon entfernt sei, negativ zu werden. Das Wagnis des Gesellschafter-Geschäftsführers sei daher sehr gering. Auf der Ausgabenseite habe er keinerlei Risiko getragen, weil ihm sämtliche Aufwendungen von der Beschwerdeführerin ersetzt worden seien. Sogar die Sozialversicherungsbeiträge seien von der Beschwerdeführerin getragen worden. Der Geschäftsführer trage also kein Unternehmerrisiko. Die Beschäftigung des Gesellschafter-Geschäftsführers sei somit eine solche iSd § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988. Die Einbeziehung der Geschäftsführerentlohnung in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag sei daher zu Recht erfolgt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde erwogen:

Zur Auslegung der in der Vorschrift des § 41 Abs 2 und 3 FLAG angeführten Bestimmung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 sei zur Vermeidung von Wiederholungen auf die hg Erkenntnisse vom 18. Juli 2001, 2001/13/0063, und vom 23. April 2001, 2001/14/0054, verwiesen. Wie aus den Gründen der genannten Erkenntnisse entnommen werden kann (§ 43 Abs 2 zweiter Satz VwGG), werden Einkünfte iSd § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vom wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer erzielt, wenn - bezogen auf die tatsächlich vorzufindenden Verhältnisse - feststeht,

-

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

-

dass ihn nicht ein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis trifft, und

-

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

Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin hat die belangte Behörde die Eingliederung in den Organismus der Beschwerdeführerin zutreffend aus der auf Dauer angelegten Geschäftsführungstätigkeit abgeleitet. Die in der Beschwerde angesprochene Möglichkeit der Kündigung des Anstellungsverhältnisses des Gesellschafter-Geschäftsführers ist der typische Beendigungsgrund eines Dauerschuldverhältnisses, spricht also nicht gegen eine auf Dauer angelegte Beschäftigung (vgl das hg Erkenntnis vom 23. April 2001, 2001/14/0052).

Dass das Merkmal der laufenden Entlohnung im gegenständlichen Fall vorliegt, steht nicht in Streit.

Zur Frage des Unternehmerwagnisses bringt die Beschwerde vor, die Entlohnung des Gesellschafter-Geschäftsführers bestehe in einer monatlichen Akontozahlung von 30.000 S, somit in einem Jahresbezug von 360.000 S. Für den Fall eines negativen Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der Beschwerdeführerin sei eine Entlohnung von jährlich 180.000 S (und Rückzahlung des Überbezuges) festgelegt. Mit einer Zusatzvereinbarung vom 10. Oktober 1996 sei festgelegt worden, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer eine Zusatzprämie von 200.000 S bzw 300.000 S erhalte, wenn das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit mehr als 2 Mio S bzw mehr als 3 Mio S betrage. Die Beschwerdeführerin sei im Baunebengewerbe tätig. Forderungsausfälle, Garantieansprüche und etwaige Kalkulationsfehler könnten bereits bei einem durchaus branchenüblichen Ausmaß von ca 5 % der Betriebsleistung zu einem negativen Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit führen. Entgegen den Feststellungen der belangten Behörde treffe den Gesellschafter-Geschäftsführer somit auf der Einnahmenseite ein Unternehmerrisiko. Es treffe ihn statistisch gesehen ein sehr hohes Ausfallrisiko. Dass es bis heute noch nicht zum Anwendungsfall der Kürzung bzw Rückzahlung betreffend die Hälfte des Geschäftsführerbezuges gekommen ist, sei nur einem für die Branche außergewöhnlich lang andauernden Glück sowie den entsprechenden Fähigkeiten des Geschäftsführers zu verdanken. Unrichtig sei die Feststellung der belangten Behörde, wonach der Gesellschafter-Geschäftsführer ein monatliches Fixum erhalte, er erhalte vielmehr eine erfolgsabhängige Entschädigung. Dies gelte auch für die Grundentschädigung, die im Falle des negativen Ergebnisses um 50 % reduziert werde.

Zunächst sei darauf verwiesen, dass die Beschwerde den Feststellungen des angefochtenen Bescheides betreffend die Ausgabenseite, also den Ersatz der dem Gesellschafter-Geschäftsführer erwachsenen Aufwendungen, nicht entgegentritt.

Die Beurteilung der Einnahmenseite hat die belangte Behörde wesentlich auf die tatsächlichen Verhältnisse gestützt. Sie hat die Sachverhaltsfeststellung getroffen, dass den Gesellschafter-Geschäftsführer nur ein geringes Risiko treffe. Die belangte Behörde hat in diesem Zusammenhang die schuldrechtliche Vereinbarung (Geschäftsführer-Werkvertrag vom 1. Oktober 1996) zwar berücksichtigt, in den Mittelpunkt ihrer Überlegungen aber die tatsächliche Abwicklung des Geschäftsführungsverhältnisses gestellt. Dies ist nicht als rechtswidrig zu erkennen. Im Hinblick auf die Schwierigkeiten der Sachverhaltsfeststellung und die oftmals fehlende zivilrechtliche Wirksamkeit bei Insichgeschäften des Allein-Gesellschafter-Geschäftsführers eignet sich für Feststellungen betreffend das Unternehmerwagnis in erster Linie die nach außen in Erscheinung getretene tatsächliche Abwicklung des Geschäftsführungsverhältnisses (vgl das hg Erkenntnis vom 23. April 2001, 2001/14/0052).

Bei Betrachtung der tatsächlichen Abwicklung des Geschäftsführungsverhältnisses ist davon auszugehen, dass der Geschäftsführer - unbestritten - für den gesamten Streitzeitraum (Oktober 1996 bis Dezember 1998) Monat für Monat einen Geldbetrag von 30.000 S erhalten hat. Wenn die Beschwerde vorträgt, es habe sich nicht um ein monatliches Fixum gehandelt, sondern um eine "erfolgsabhängige Entschädigung", so vermag dieses völlig allgemein und unkonkret gehaltene Vorbringen im Hinblick auf die im Streitzeitraum (trotz einer Änderung des Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der Beschwerdeführerin in den einzelnen Wirtschaftsjahren) gleich bleibende Monatszahlung von jeweils 30.000 S kein relevantes Risiko des Geschäftsführers aufzuzeigen.

Im gegenständlichen Fall ist die Einnahmensituation des Gesellschafter-Geschäftsführers durch die über mehrere Jahre monatlich gleich bleibende Zahlung von 30.000 S geprägt. Die belangte Behörde hat ihrer Verpflichtung zur Mitberücksichtigung der schuldrechtlichen Vereinbarung betreffend die Geschäftsführerentlohnung durchaus entsprochen. Sie hat an Hand der konkreten Entwicklung der Betriebsergebnisse der Beschwerdeführerin dargestellt,

dass sich im Streitzeitraum auch aus dieser Vereinbarung kein wesentliches Einnahmenrisiko für den Geschäftsführer ergeben hat. Die Beschwerdeausführungen vermögen die Schlüssigkeit der Überlegungen der belangten Behörde nicht zu erschüttern. Die Beschwerde zeigt zudem auf, dass die Grenze von Null S auch in den Jahren nach dem Prüfungszeitraum nicht erreicht worden ist. Soweit das völlig allgemein gehaltene Beschwerdevorbringen zum Risiko im Baunebengewerbe (siehe im Übrigen zur Unmaßgeblichkeit des bloß allgemein gehaltenen Hinweises auf die Wirtschaftsentwicklung das hg. Erkenntnis vom 18. Februar 1999, 97/15/0175) als auf die künftige Entwicklungen des Betriebserfolges der Beschwerdeführerin bezogen zu verstehen ist, lässt sich daraus schon deshalb nicht auf ein relevantes Risiko des Geschäftsführers - auf ein Risiko aus der Sicht des Gesellschafters kommt es in diesem Zusammenhang nicht an (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 27. Juli 1999, 99/14/0136) - schließen, weil im gegenständlichen Fall das Geschäftsführungsverhältnis ohnedies jederzeit (also auch bei Beginn einer sich abzeichnenden Krise) zum Quartalsende gekündigt werden könnte (vgl nochmals das hg Erkenntnis 2001/14/0052).

Im Übrigen sei darauf verwiesen, dass ein Risiko, welches ausschließlich darin besteht, dass - im Fall der wirtschaftlichen Krise - die Einnahmen von 360.000 S auf 180.000 S sinken, noch nicht ein solches ist, wie es für Unternehmer eigentümlich ist. Die Gestaltung entspricht nämlich einem Fixbezug von jährlich 180.000 S. Ein Fixbezug stellt nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes aber ein starkes Indiz gegen das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses dar (vgl das hg Erkenntnis vom 26. April 2000, 99/14/0339).

Was schließlich das Beschwerdevorbringen anbelangt, wonach dem Gesellschafter-Geschäftsführer eine Erfolgsprämie gebührt, wenn das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der Beschwerdeführerin den Betrag von 2 Mio. S bzw 3 Mio. S übersteigt - dass dieser Umstand jemals eingetreten wäre, wird nicht behauptet -, ist darauf zu verweisen, dass zusätzlich gewährte Erfolgsprämien auch bei klassischen Dienstverhältnissen leitender Angestellter nicht ungewöhnlich sind (vgl das hg Erkenntnis vom 29. Mai 2001, 2001/14/0077).

Somit kann der belangten Behörde, wenn sie bei der gegebenen Gestaltung ein relevantes Unternehmerrisiko des Geschäftsführers nicht angenommen hat, nicht entgegengetreten werden.

Im Hinblick auf die organisatorische Eingliederung, die kontinuierliche Bezahlung und das Fehlen eines relevanten Unternehmerrisikos hat die belangte Behörde frei von Rechtsirrtum die Betätigung des Geschäftsführers als solche iSd § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 qualifiziert und daraus die Rechtsfolgen hinsichtlich Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag gezogen.

Die Beschwerdeführerin wendet schließlich ein, die belangte Behörde habe mit dem angefochtenen Bescheid über die Berufung gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid des Finanzamtes Kitzbühel betreffend das Ergebnis der Lohnsteuerprüfung für den Zeitraum 1. Oktober 1996 bis 31. Dezember 1998 abgesprochen und führe in der Bescheidbegründung an, mit dem erstinstanzlichen Bescheid sei u. a. Dienstgeberbeitrag von 48.732 S und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag von 5.739 S vorgeschrieben worden. Tatsächlich habe sich die Berufung der Beschwerdeführerin gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid des Finanzamtes Kitzbühel gerichtet, mit welchem Dienstgeberbeitrag von 49.896 S und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag von 5.874 S (sowie Säumniszuschlag) festgesetzt worden seien. Die belangte Behörde habe somit "inhaltlich über einen anderen als den bekämpften Bescheid abgesprochen".

Diesem Vorbringen ist entgegenzuhalten: Im Spruch des angefochtenen Bescheides ist festgehalten, dass über die Berufung gegen den Bescheid des Finanzamtes Kitzbühel, mit welchem für den Zeitraum vom 1. Oktober 1996 bis 31. Dezember 1998 der Beschwerdeführerin gegenüber Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag festgesetzt worden ist, abgesprochen wird. Nach der Aktenlage richtet sich die Berufung der Beschwerdeführerin eindeutig gegen diesen Bescheid. Es besteht nicht der geringste Zweifel, dass der angefochtene Bescheid über diese Berufung abspricht und dass er somit in derselben Sache (wie der genannte Bescheid des Finanzamtes) ergangen ist. In der Begründung des angefochtenen Bescheides führt die belangte Behörde aus, im Zuge der Lohnsteuerprüfung sei unter anderem festgestellt worden, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer Bezüge erhalten habe, die die Beschwerdeführerin weder dem Dienstgeberbeitrag noch dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unterzogen habe. "Aus diesem Grund" seien Dienstgeberbeitrag von 48.732 S und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag von 5.739 S vorgeschrieben worden. Mit dieser Darstellung in der Bescheidbegründung hat die belangte Behörde lediglich zum Ausdruck gebracht, dass sie ihre Darstellung des Verfahrensganges auf den im Berufungsverfahren einzig strittigen Bereich, nämlich die steuerliche Behandlung der Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers, beschränkt.

Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl 416/1994.

Wien, am 25. September 2001

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2001:2001140051.X00

Im RIS seit

23.01.2002

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at