

# TE Vwgh Erkenntnis 2001/9/12 2001/13/0056

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 12.09.2001

## Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;  
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;  
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;  
61/01 Familienlastenausgleich;

## Norm

BAO §115 Abs1;  
BAO §119;  
BAO §288 Abs1 litc;  
BAO §288 Abs1 litd;  
BAO §93 Abs2;  
BAO §93 Abs3 lita;  
EStG 1988 §22 Z2;  
EStG 1988 §47 Abs2;  
FamLAG 1967 §41 Abs2;  
FamLAG 1967 §41 Abs3;  
VwGG §42 Abs2 Z3 litc;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. iur. Mag. (FH) Schärf, über die Beschwerde der P GmbH in W, vertreten durch Dr. Leopold Rieß, Rechtsanwalt in Wien VIII., Zeltgasse 3/13, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 23. Jänner 2001, Zl. RV/216-06/2000, betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen samt Zuschlag für den Zeitraum der Jahre 1994 bis 1998, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

## Begründung

Im Ergebnis einer im Unternehmen der beschwerdeführenden Gesellschaft durchgeführten Lohnsteuerprüfung wurde

der Beschwerdeführerin mit Bescheid des Finanzamtes vom 18. Mai 1999 der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen nach § 41 Familienlastenausgleichsgesetz (im Folgenden kurz: FLAG) samt Zuschlägen (Handelskammerumlage) nach § 57 Abs. 7 des Handelskammergesetzes aus den ihrem Alleingesellschafter-Geschäftsführer für den Zeitraum der Jahre 1994 bis 1998 gewährten Vergütungen vorgeschrieben.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde von der Beschwerdeführerin u.a. vorgebracht, dass ihr Alleingesellschafter-Geschäftsführer kein Gehalt oder sonstige Vergütungen im Sinne des § 22 Z. 2 EStG 1988 beziehe. Bei der Wahrung der Obliegenheiten eines Geschäftsführers lasse er sich häufig von seinem Vater vertreten, der vor ihm Gesellschafter und Geschäftsführer gewesen sei, wofür die Vernehmung des Vaters des Gesellschafter-Geschäftsführers als Zeugen angeboten wurde. Der Gesellschafter-Geschäftsführer sei an keine feste Arbeitszeit gebunden und könne frei entscheiden, wann und wo er für die Beschwerdeführerin tätig werde. Dies ergebe sich daraus, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und aus zwei weiteren Gewerbebetrieben erziele, wofür die Beischaffung eines Steueraktes beantragt wurde. Es ergebe sich hieraus auch, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer von seinen Geschäftsführerbezügen wirtschaftlich unabhängig sei. Die Höhe des Bezuges ergebe sich erst auf Grund des wirtschaftlichen Erfolges und der zukünftigen Geschäftsentwicklung, was aus der in den einzelnen Jahren unterschiedlichen Höhe abzuleiten sei. Es werde der Bezug auch nicht regelmäßig monatlich ausbezahlt, sondern erst mit dem Jahresabschluss festgestellt, woraus leicht abzuleiten sei, dass der Geschäftsführer bei seiner Tätigkeit das volle Unternehmerrisiko trage. Des Weiteren wurde in der Berufung auch die Höhe des in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag einbezogenen Sachbezuges für die Benützung eines von der beschwerdeführenden Gesellschaft dem Gesellschafter-Geschäftsführer zur Verfügung gestellten Kraftfahrzeuges bekämpft.

Ein vom Finanzamt erlassener Vorhalt wurde im Umfang der gestellten Frage nach der Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers dahin beantwortet, dass diese Tätigkeit, die ihrer Unregelmäßigkeit und ihres Anfallens nur bei Bedarf wegen nicht leicht zu beschreiben sei, im Wesentlichen in der meist fernmündlichen Anweisung der Dienstnehmer, der Wahrnehmung der handels- und gewerberechtlichen Pflichten des Geschäftsführers und der Besorgung von Bankkrediten bestehe, wobei die Tätigkeitsorte wechselten, weil der Geschäftsführer häufig unterwegs sei. Zu der im Vorhalt gestellten Frage danach, wie die Entlohnung des Geschäftsführers nach Art, Höhe und Anzahl laufender und sonstiger Bezüge und Sachbezüge erfolge und inwieweit sie (auch) erfolgsabhängig sei, wurde in der Vorhaltsbeantwortung lediglich bemerkt, dass diese Fragen bereits im Berufungsschreiben beantwortet worden seien. Eine regelmäßige Entlohnung erfolge nicht.

Im Zuge eines von der belangten Behörde geführten Vorhalteverfahrens, in welchem die Beschwerdeführerin u.a. auch zur Vorlage der Verrechnungskonten des Gesellschafter-Geschäftsführers aufgefordert wurde, legte die Beschwerdeführerin lediglich das - nicht den Streitzeitraum betreffende - Verrechnungskonto für das Jahr 1999 vor; die belangte Behörde wies die Beschwerdeführerin auf diesen Umstand hin und stellte zum Inhalt des Verrechnungskontos für das Jahr 1999 Fragen, die von der Beschwerdeführerin beantwortet wurden, ohne dass sie aber die Verrechnungskonten des Gesellschafter-Geschäftsführers für den Zeitraum der vom Berufungsverfahren betroffenen Vorschriften vorlegte.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung ab. In der Begründung des angefochtenen Bescheides wird im Ergebnis die Auffassung vertreten, die Beschäftigung des Geschäftsführers der beschwerdeführenden Gesellschaft weise ungeachtet seiner gleichzeitigen Eigenschaft als Alleingesellschafter mit Ausnahme der Weisungsgebundenheit sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 auf. Der Gesellschafter-Geschäftsführer der beschwerdeführenden Partei erziele aus der Geschäftsführertätigkeit demnach Einkünfte im Sinne des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988, weshalb er im Sinne der Bestimmung des § 41 Abs. 2 des Familienlastenausgleichsgesetzes in der ab dem Jahre 1994 anzuwendenden Fassung Dienstnehmer sei. Dies habe die Pflicht der Beschwerdeführerin ausgelöst, von den Bezügen des Geschäftsführers den Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag abzuführen. Sachbezogen stellte die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid die Bemessungsgrundlage für die bekämpften Vorschriften aus den Buchhaltungsunterlagen der Beschwerdeführerin in folgender Weise fest:

Titel

1994

1995

1996

1997

1998

Bezug

106.031,-

154.164,-

211.659,-

319.630,-

300.000,-

geleistete SV-Beiträge

15.579,-

13.170,-

37.311,-

0,-

6.200,-

Sachbezug

54.278,-

37.481,-

20.204,-

37.055,-

75.004,-

Ein tatsächlicher Konnex der "Entnahmen" mit dem Betriebsergebnis sei nicht hergestellt worden, führte die belangte Behörde aus. Die Unterschiedlichkeit der Bezüge sei nicht so gravierend, dass daraus eine Erfolgsabhängigkeit dieser Bezüge erkennbar wäre. Die Beschwerdeführerin habe auch die Sozialversicherungsbeiträge für ihren Gesellschafter-Geschäftsführer getragen und dieser habe es schließlich auch in der Hand gehabt, den Auszahlungsmodus der Bezüge selbst zu bestimmen. Dass sich ein Geschäftsführer durch einen anderen Geschäftsführer vertreten lasse, sei nicht unüblich, was auch für eine Unregelmäßigkeit in der Arbeiterbringung und eine Tätigkeit durch leitende Angestellte an Wochenenden und daheim zu gelten habe. Da der Verwaltungsgerichtshof in der bisherigen Judikatur habe erkennen lassen, dass Bezüge von wesentlich beteiligten Geschäftsführern und Vorstandsmitgliedern im Regelfall dem Dienstgeberbeitrag und der Kommunalsteuer unterlägen, und die Beschwerdeführerin "im Falle des GF keine von dem beschriebenen Regelfall abweichende Gestaltung lieferte", sei spruchgemäß zu entscheiden gewesen.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Beschwerde wird geltend gemacht, dass die Beschäftigung des Gesellschafter-Geschäftsführers der Beschwerdeführerin "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988)" nicht aufweise.

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 der Abweisung der vom Verwaltungsgerichtshof gestellten Anfechtungsanträge durch den Verfassungsgerichtshof sei 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, 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 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 seiner 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.

Durch die Beurteilung der belangten Behörde, der Gesellschafter-Geschäftsführer sei in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft eingegliedert, einem auf die Geschäftsführungstätigkeit bezogenen Unternehmerwagnis nicht ausgesetzt und werde laufend entlohnt, wurde die Beschwerdeführerin im geltend gemachten Recht auf Unterbleiben der bekämpften Vorschriften im Beschwerdefall aus folgenden Gründen nicht verletzt:

Die Schwierigkeiten der Feststellung des tatsächlichen Sachverhaltes, die sich bei Leistungsverhältnissen zwischen einer Gesellschaft und ihrem wesentlich beteiligten Geschäftsführer insbesondere aus dem dabei häufig vorzufindenden Umstand des Selbstkontrahierens ergeben, haben 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 (siehe das bereits zitierte Erkenntnis vom 23. April 2001, 2001/14/0054, mwN). Die Konsequenz daraus besteht in einer dem Gebot des § 115 BAO Rechnung tragenden Ermittlungstätigkeit, in deren Wahrnehmung die die betroffenen Vorschriften bekämpfende Gesellschaft durchaus in ihre Pflicht zur Mitwirkung (§ 119 BAO) genommen werden darf.

Im vorliegenden Fall hat die Beschwerdeführerin in ihrer Berufung eine Erfolgsabhängigkeit der Bezüge ihres Gesellschafter-Geschäftsführers behauptet und damit einen Sachverhalt geltend gemacht, der grundsätzlich geeignet sein konnte, die Qualifikation der vom Gesellschafter-Geschäftsführer bezogenen Vergütungen als Einkünfte im Sinne des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 in Frage zu stellen. Dies haben die Abgabenbehörden beider Instanzen im Beschwerdefall in Wahrnehmung ihrer Ermittlungspflicht aber ohnehin zum Anlass entsprechender Vorhalteverfahren genommen.

Eine taugliche Beantwortung der ergangenen Vorhalte ist indessen unterblieben. Das durch den erstinstanzlich gestellten Vorhalt an die Beschwerdeführerin gerichtete Ersuchen, die behauptete Erfolgsabhängigkeit der Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers in der im Vorhalt genannten Weise zu konkretisieren, blieb erfolglos, weil die Beschwerdeführerin sich dazu mit dem Hinweis auf ihr Vorbringen in der Berufungsschrift beschränkte, das aber die erforderliche Konkretisierung völlig vermissen ließ. Auch dem Versuch der belangten Behörde, durch das Verlangen nach Vorlage der Verrechnungskonten des Geschäftsführers Einblick in die tatsächliche Abwicklung der Geschäftsführerhonorierung zu erhalten, widersetzte sich die Beschwerdeführerin im Ergebnis dadurch, dass sie die den Streitzeitraum betreffenden Konten ungeachtet eines neuerlichen Hinweises der belangten Behörde gerade nicht vorlegte. Hat die Beschwerdeführerin solcherart ihre erforderliche Mitwirkung an der gebotenen Feststellung der nach außen in Erscheinung tretenden tatsächlichen Abwicklung der Leistungsbeziehung verweigert, dann kann sie ein Unterbleiben konkreter Sachverhaltsfeststellungen der belangten Behörde nicht mit Erfolg vorwerfen.

Der von der belangten Behörde ohne Erfüllung der Mitwirkungspflicht der Beschwerdeführerin festgestellte Sachverhalt über die dem Gesellschafter-Geschäftsführer zugeflossenen Vergütungen aber erlaubte die Annahme einer - ein einnahmenseitiges Unternehmerrisiko indizierenden - Erfolgsabhängigkeit dieser Bezüge noch nicht. Die Unterschiedlichkeit der Höhe dieser Bezüge besteht nämlich im Wesentlichen darin, dass sie von Jahr zu Jahr höher wurden, was für sich allein noch keinen zwingenden Schluss auf eine Abhängigkeit der Bezüge vom Betriebserfolg des Unternehmens zuließ. Ob die dem wesentlich beteiligten Geschäftsführer gewährten Vergütungen im Monatsrhythmus zufließen, ist im Übrigen nicht von entscheidender Bedeutung, weil die oben wiedergegebene Judikatur das als Indiz für die Einkünftezielung nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 gesehene Element laufender Lohnzahlung nicht an diese Bedingung knüpft. Zu den Voraussetzungen eines ausgabenseitig bedingten Unternehmerrisikos ihres Gesellschafter-Geschäftsführers im Hinblick etwaiger Schwankungen ins Gewicht fallender nicht überwälzbarer Ausgaben hat die Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren ebenso wenig ein Sachvorbringen erstattet, wie sie auch nichts vorgetragen hat, was gegen die Annahme einer Eingliederung des Gesellschafter-Geschäftsführers in den Organismus des Betriebes seiner Gesellschaft spräche, welche die oben wiedergegebene Judikatur mit einer kontinuierlichen und über einen längeren Zeitraum andauernden Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung bereits verwirklicht sieht.

Soweit die Beschwerdeführerin Begründungsmängel des angefochtenen Bescheides geltend macht, sei ihr eingeräumt, dass der Begründungsduktus des angefochtenen Bescheides den methodischen Kriterien einer Bescheidbegründung, wie sie der Verwaltungsgerichtshof etwa in seinem Erkenntnis vom 28. Mai 1997, 94/13/0200, dargelegt hat, weitgehend nicht gerecht wird. Zur Aufhebung eines angefochtenen Bescheides führt eine Unzulänglichkeit seiner Begründung aber nur dann, wenn diese Unzulänglichkeit zur Folge hat, dass einem Beschwerdeführer damit die Verfolgung seiner Rechte vor dem Verwaltungsgerichtshof oder diesem die inhaltliche Prüfung einer durch den Spruch des angefochtenen Bescheides bewirkten Verletzung der verfolgten Rechte des Beschwerdeführers verwehrt bleibt (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 6. April 1995, 93/15/0060, mwN., ebenso wie das hg. Erkenntnis vom 18. Juli 2001, 2001/13/0082). Eine solche Relevanz des gerügten Begründungsmangels des angefochtenen Bescheides liegt im Beschwerdefall angesichts der auf die Beschwerdeführerin fallenden Folgen der Verweigerung ihrer Mitwirkungspflicht an der Sachverhaltsfeststellung nicht vor. Die von der Beschwerdeführerin in der Berufung gestellten Beweisanträge bezogen sich auf Themen, denen nach der mehrfach zitierten Rechtsprechung keine rechtliche Relevanz zukommt; ihnen musste die belangte Behörde im Grunde des § 183 Abs. 3 BAO deshalb auch nicht entsprechen. Die Vernehmung des Gesellschafter-Geschäftsführers der Beschwerdeführerin hat sie im Verwaltungsverfahren nicht beantragt.

Die Beschwerde erwies sich damit als unbegründet und war deshalb gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandsersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. Nr. 416/1994.

Wien, am 12. September 2001

#### **Schlagworte**

Begründung Begründungsmangel

#### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2001:2001130056.X00

#### **Im RIS seit**

15.01.2002

**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)