jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2001/7/18 2001/13/0072

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 18.07.2001

Index

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

Norm

EStG 1988 §22 Z2;
EStG 1988 §27 Abs1 Z1 lita;
FamLAG 1967 §41 Abs2;
FamLAG 1967 §41 Abs3;

Beachte

Serie (erledigt im gleichen Sinn):2001/13/0077 E 18. Juli 2001

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Fellner, Dr. Hargassner, Mag. Heinzl und Dr. Fuchs als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. jur. Mag. (FH) Schärf, über die Beschwerde der S GmbH in W, vertreten durch Dr. Arnold Rechtsanwalts-Kommandit-Partnerschaft in Wien I., Wipplingerstraße 10, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 3. März 2000, Zl. RV/286-06/1999, betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen samt Zuschlag sowie Säumniszuschlag für den Zeitraum Jänner 1994 bis Dezember 1995, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 15.000,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Mit dem angefochtenen Bescheid wurden der Beschwerdeführerin im Instanzenzug u.a. für den Zeitraum der Jahre 1994 und 1995 Geldbeträge an Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen unter Berufung auf § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz, an Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (Handelskammerumlage) unter Berufung auf § 57 Abs. 4 und 5 des Handelskammergesetzes und an Säumniszuschlag unter Berufung auf die §§ 217 ff BAO vorgeschrieben. Der Begründung dieses Bescheides lassen sich außerhalb allgemein gehaltener Rechtsausführungen folgende auf den konkreten Sachverhalt bezogene Sachverhaltsfeststellungen entnehmen:

Im Zuge einer Lohnsteuerprüfung im Unternehmen der Beschwerdeführerin sei festgestellt worden, dass der von der

Beschwerdeführerin an ihren Alleingesellschafter-Geschäftsführer ausbezahlte Bezug im Jahre 1994 S 140.000,-- und im Jahre 1995 S 205.000,-- betragen habe; hinzugerechnet worden sei (vom Prüfer) "gemäß § 15 EStG die Verzinsung des Verrechnungskontos des Geschäftsführers, 7 % von 1.132.007,47 = 79.240,52 für 1994, 7 % von 1.213.230,71 = 84.926,15". Auf Grund einer - nach dem Ergehen des mit dem hier angefochtenen Bescheid bestätigten erstinstanzlichen Bescheides - vorgenommenen Betriebsprüfung im Unternehmen der Beschwerdeführerin sei festgestellt worden, dass die Beschwerdeführerin Rechnungen für private Belange (Einkommensteuer, Sozialversicherung) des Geschäftsführers getragen habe, welche Beträge auf den Verrechnungskonten ihren Niederschlag gefunden hätten. Schriftliche Vereinbarungen diesbezüglich seien mit der Gesellschaft nicht getroffen worden. Insbesondere sei es unterlassen worden, wie bei Darlehensgeschäften unter Fremden üblich, einen Kreditrahmen, die Fälligkeit der Zinsen, einen entsprechenden Rückzahlungstermin oder entsprechende Sicherheiten zu vereinbaren. Da bis dato fast keine Rückzahlungen seitens des Gesellschafters durchgeführt worden seien, sei das Verrechnungskonto aufzulösen und als verdeckte Gewinnausschüttung zu betrachten. Die Verzinsung des Verrechnungskontos sei vom Prüfer durch "außerbilanzmäßige Abrechnung rückgängig gemacht" worden.

Auf der Basis dieser Sachverhaltsfeststellungen wird im angefochtenen Bescheid 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 Alleingesellschafter-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.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Beschwerde wird geltend gemacht, dass die Beschäftigung des Alleingesellschafter-Geschäftsführers "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988)" nicht aufweise. Hilfsweise wird ausgeführt, dass die Zinsenkomponente aus der Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag jedenfalls hätte ausgeschieden werden müssen, weil weder eine steuerlich "rückgängig gemachte" Verzinsung noch eine verdeckte Gewinnausschüttung Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag sein könne.

Mit Beschluss vom 26. September 2000, A 15/2000, hat der Verwaltungsgerichtshof beim Verfassungsgerichtshof die Aufhebung der auf die Bestimmung des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 verweisenden Wortfolgen in § 41 Abs. 2 und 3 FLAG beantragt. Mit Beschluss vom 26. September 2000, A 14/2000, berichtigt mit Beschluss vom 29. November 2000, wurde vom Verwaltungsgerichtshof ein Antrag an den Verfassungsgerichtshof auf Aufhebung der auf die Bestimmung des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 verweisenden Wortfolgen in den §§ 2 sowie 5 Abs. 1 KommStG 1993 gestellt.

Der Verfassungsgerichtshof hat diese Anfechtungsanträge mit seinen Erkenntnissen vom 1. März 2001, G 109/00 (zur Kommunalsteuer), und vom 7. März 2001, G 110/00 (zum Dienstgeberbeitrag), abgewiesen. Im vorliegenden Beschwerdefall erging das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 7. März 2001, G 110/00.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Im Ergebnis der Abweisung der vom Verwaltungsgerichtshof nach Art. 140 Abs. 1 B-VG gestellten Anträge auf Aufhebung der im Beschwerdefall anzuwendenden Rechtsvorschriften hat der Verwaltungsgerichtshof davon auszugehen, dass die von ihm erfolglos in Anfechtung gezogenen Gesetzesstellen einer Ermittlung ihres Inhaltes im Auslegungsweg zugänglich sind. In seinem nach dem Vorliegen der Entscheidungen des Verfassungsgerichtshofes - zur Dienstgeberbeitragspflicht der Vergütungen eines Alleingesellschafter-Geschäftsführers - ergangenen Erkenntnis vom 23. April 2001, 2001/14/0054, hat der Verwaltungsgerichtshof folgende Rechtsanschauung geäußert:

"Das durch den Gesetzgeber festgelegte System der Besteuerung von Kapitalgesellschaften nach dem so genannten Trennungsprinzip (vgl. Doralt/Ruppe, Steuerrecht I7, 300 und 325) ermöglicht steuerlich wirksame Leistungsbeziehungen zwischen dem Gesellschafter (auch dem Alleingesellschafter) und der Kapitalgesellschaft.

Wie der Verwaltungsgerichtshof seit den Erkenntnissen vom 18. September 1996, 96/15/0121, SlgNF 7118/F, und vom 20. November 1996, 96/15/0094, SlgNF 7143/F, in ständiger Rechtsprechung zu Recht erkennt, ist dem in § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 enthaltenen Tatbestandsmerkmal "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" das Verständnis beizulegen, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses

gegeben sein müssen. Dabei ist allerdings das Vorliegen der auf Grund des gesellschaftsrechtlichen Verhältnisses fehlenden Weisungsgebundenheit anzunehmen. Sodann ist zu beurteilen, ob die Voraussetzungen der Unselbständigkeit oder jene der Selbständigkeit im Vordergrund stehen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. hiezu die im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1. März 2001, G 109/00, zitierte hg. Judikatur) stellt das steuerliche Dienstverhältnis auf die Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers sowie das des Fehlens des Unternehmerwagnisses ab; nach dieser Rechtsprechung ist in Zweifelsfällen zudem auf weitere Kriterien (wie beispielsweise laufenden Arbeitslohn, Pflicht zur persönlichen Arbeitsleistung, fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, feste Urlaubseinteilung) abzustellen. Der Begriff des steuerlichen Dienstverhältnisses ist somit ein durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichneter Typusbegriff. Solchen Typusbegriffen sind die realen Erscheinungen an Hand einer Mehrzahl von Merkmalen zuzuordnen, wobei nicht stets alle Merkmale in gleicher Intensität ausgebildet sein müssen und die Entscheidung letztlich nach dem Gesamtbild zu erfolgen hat (vgl. nochmals das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes G 109/00).

Der Verfassungsgerichtshof hat im zitieren Erkenntnis G 109/00 darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis wären, im Falle 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. Ebenso hat der Verfassungsgerichtshof aufgezeigt, dass dies insbesondere für die Merkmale der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens und des Fehlens des Unternehmerwagnisses nicht zutrifft. Zu den Merkmalen, die in diesem Sinn vor dem Hintergrund der Weisungsungebundenheit ihre Indizwirkung verlieren, gehören nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor allem Folgende (vgl. hierzu auch Arnold, ÖStZ 2000, 639f): fixe Arbeitszeit (Erkenntnisse vom 22. September 2000, 2000/15/0075, vom 30. November 1999, 99/14/0270, und vom 27. Juli 1999, 99/14/0136), fixer Arbeitsort (Erkenntnis vom 30. November 1999, 99/14/0226), arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit (Erkenntnis vom 24. Februar 1999, 98/13/0014), Anwendbarkeit typisch arbeitsrechtlicher Vorschriften, wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz (Erkenntnisse vom 26. April 2000, 99/14/0339, und vom 27. Jänner 2000, 98/15/0200), sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegierung von bestimmten Arbeiten (Erkenntnis vom 26. April 2000, 99/14/0339).

Zusammenfassend kann somit festgestellt werden, dass das in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 normierte Vorliegen der sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses abgesehen vom hinzuzudenkenden Merkmal der Weisungsgebundenheit vor allem auf folgende Kriterien abstellt: die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft und das Fehlen des Unternehmerwagnisses. Von Bedeutung ist noch das Merkmal der laufenden (wenn auch nicht notwendig monatlichen) Entlohnung.

Bei der Anwendung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 ist ausgehend (vor allem) von den im letzten Absatz genannten Kriterien zu beurteilen, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die für ein Dienstverhältnis sprechenden Kriterien im Vordergrund stehen.

Ob bzw in welcher Ausprägung und Intensität im konkreten Fall die einzelnen genannten Kriterien vorliegen, ist eine Sachverhaltsfrage. Die von der Behörde bei der Sachverhaltsfeststellung angestellte Beweiswürdigung unterliegt der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle. Der Verwaltungsgerichtshof prüft, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind, also ob sie den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut entsprechen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 28. Oktober 1997, 93/14/0146). Auf die besonderen Schwierigkeiten der Feststellung des tatsächlichen Sachverhaltes, die sich bei den in Rede stehenden Leistungsverhältnissen insbesondere aus dem hier häufig vorzufindenden Umstand des Selbstkontrahierens ergeben, hat der Verfassungsgerichtshof im Erkenntnis G 109/00 hingewiesen. 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 (vgl. etwa die hg Erkenntnisse vom 26. Juli 2000, 2000/14/0061, und vom 21. Dezember 1999, 99/14/0255). In diesem Zusammenhang ist auch zu beachten, dass das Selbstkontrahieren bei der Einmann-GmbH durch den einzigen Geschäftsführer vor dem EU-GesRÄG, BGBl. I 304/1996, zivilrechtlich unzulässig und unwirksam gewesen und seit dem

Inkrafttreten der mit dem EU-GesRÄG (mit Wirksamkeit ab 1. Juli 1996) eingeführten Abs. 5 und 6 des § 18 GmbHG zivilrechtlich nur bei Einhaltung bestimmter Vorschriften wirksam ist (vgl. Reich-Rohrwig, GmbH-Recht I2, Rz 2/235f), sodass sich die steuerliche Beachtlichkeit im Regelfall nur aus § 23 Abs. 3 BAO ergibt.

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 (vgl. Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer21, § 19 Anm. 72f). Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für die Eingliederung (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 21. Dezember 1999, 99/14/0255, vom 27. Jänner 2000, 98/15/0200, und vom 26. April 2000,99/14/0339).

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 (vgl. das hg Erkenntnis vom 4. März 1986, 84/14/0063). Wie der Verwaltungsgerichtshof in den Erkenntnissen vom 21. Dezember 1999, 99/14/0255, und vom 26. Juli 2000, 2000/14/0061, zu Recht erkannt hat, kommt es dabei auf die tatsächlichen Verhältnisse an: Im Vordergrund dieses Merkmales steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft. In die Überlegungen einzubeziehen sind aber auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen bei nicht überwälzbaren Ausgaben ergeben."

Der gleichen Rechtsanschauung hat der Verwaltungsgerichtshof auch in seinem Erkenntnis vom 23. April 2001, 2001/14/0052, Ausdruck gegeben. In seinem Erkenntnis vom 10. Mai 2001,2001/15/0061, hat der Verwaltungsgerichtshof den in den genannten Judikaten eingenommenen Rechtsstandpunkt zur Auslegung der Bestimmung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 erneut bekräftigt.

Danach 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.

Ob die als Sachverhaltsfeststellungen verstehbaren Ausführungen des hier angefochtenen Bescheides allerdings dazu ausreichen könnten, die Verwirklichung dieser Tatbestandsvoraussetzungen einer Dienstgeberbeitragspflicht der Bezüge des Alleingesellschafter-Geschäftsführers der Beschwerdeführerin rechtlich zu tragen (zu den Anforderungen an die Begründung eines Bescheides sei an das hg. Erkenntnis vom 28. Mai 1997, 94/13/0200, erinnert), kann im Beschwerdefall deswegen dahinstehen, weil sich der angefochtene Bescheid schon wegen der Einbeziehung der Verzinsungsbeträge des Verrechnungskontos in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag als rechtswidrig erweist. Da für steuerliche Zwecke zwischen der Stellung als Geschäftsführer und jener als Gesellschafter unterschieden werden muss, kommen als "Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art" im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nämlich nicht solche Zuwendungen der Gesellschaft an ihren wesentlich beteiligten Geschäftsführer in Betracht, die ihre Wurzel nicht in seiner (Geschäftsführungs-)Tätigkeit, sondern in seiner Gesellschafterstellung haben, weshalb Ausschüttungen aller Art nicht zur Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zählen (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 27. Juli 1999, 99/14/0136). Die im angefochtenen Bescheid bestätigte Hinzurechnung von Zinsen aus einer angemessenen Verzinsung des Verrechungskontos des Alleingesellschafter-Geschäftsführers der Beschwerdeführerin zu dessen Einkünften hat nichts mit seiner Geschäftsführertätigkeit zu tun, sondern betrifft seine Gesellschafterstellung und führte zu Einkünften aus Kapitalvermögen, die keinem Dienstgeberbeitrag unterliegen.

Der angefochtene Bescheid war deshalb gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben; von der Durchführung der beantragten Verhandlung hat der Gerichtshof aus dem Grunde des § 39 Abs. 2 Z 6 VwGG Abstand genommen.

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

Wien, am 18. Juli 2001

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2001:2001130072.X00

Im RIS seit

17.09.2001

Zuletzt aktualisiert am

01.01.2009

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at