jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2001/6/26 2001/14/0103

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 26.06.2001

Index

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

Norm

EStG 1988 §22 Z2;
FamLAG 1967 §41 Abs1;
FamLAG 1967 §41 Abs2 idF 1993/818;
FamLAG 1967 §41 Abs3 idF 1993/818;
KStG 1988 §8;

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. Urtz, über die Beschwerde der M Gesellschaft m.b.H. in S, vertreten durch Dr. Peter S. Borowan und Dr. Erich Roppatsch, Rechtsanwälte in 9800 Spittal a.d.D., Tiroler Straße 8, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Kärnten vom 20. März 2001, Zl. RV 1089/1-7/01, betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 1994 bis 31. Dezember 1997, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung

Alleingeschäftsführer der beschwerdeführenden GmbH war der jedenfalls im Streitzeitraum zu 74,04 % an ihr beteiligte Ing. JM. Laut Geschäftsführervertrag vom 1. Jänner 1993 bezieht der Geschäftsführer zwölf Monatsentgelte zu je S 43.000.

Anlässlich einer für den Zeitraum von Jänner 1994 bis Dezember 1997 durchführten Lohnsteuerprüfung stellte der Prüfer fest, dass die Beschwerdeführerin vom Bezug des Geschäftsführers weder Dienstgeberbeitrag noch Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag entrichtet hatte.

Gegen den Bescheid, mit dem das Finanzamt diese Abgaben (vom jährlichen Geschäftsführerbezug in Höhe von S 516.000 sowie von den ausgezahlten Reisekostenersätzen von insgesamt S 110.522) vorschrieb, erhob die Beschwerdeführerin Berufung. Die Merkmale eines Dienstverhältnisses seien nicht erfüllt. Der Geschäftsführer sei weder auf Grund des Dienstvertrages noch auf Grund seiner gesellschaftsrechtlichen Stellung den betrieblichen Ordnungsvorschriften, der betrieblichen Kontrolle und der disziplinären Verantwortung gegenüber dem Dienstgeber

unterworfen. Die persönliche Erbringung von Arbeitsleistung stelle für sich keine Eingliederung in den betrieblichen Organismus des Arbeitgebers dar. Im § 5 Abs. 7 des Geschäftsführervertrages werde der Gesellschaft auch ausdrücklich das Recht eingeräumt, bei einer Verschlechterung der Liquiditätslage den vereinbarten Geschäftsführerbezug angemessen zu kürzen bzw. bei drohender Insolvenz sogar zur Gänze zu streichen. Daraus ergebe sich für den Geschäftsführer ein beträchtliches Geschäftsführerrisiko. Im § 8 des Geschäftsführervertrages werde dem Geschäftsführer zudem ausdrücklich das Recht eingeräumt, sich jederzeit vertreten zu lassen. Der Geschäftsführer habe keinen Anspruch auf Abgeltung nichtkonsumierten Urlaubes, auf Abfertigung oder Jubiläumsgeld. Somit bestünde hinsichtlich der regelmäßig mit einem Dienstverhältnis verbundenen Nebenansprüche keine Ähnlichkeit.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 1. Juli 1998 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. In ihrem Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz erwiderte die Beschwerdeführerin, im vereinbarten Anspruch des Geschäftsführers auf Kostenersatz sei kein Indiz für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses zu erblicken. Im Geschäftsleben seien solche Vereinbarungen durchaus üblich, insbesondere in beratenden Berufen. Die Zurverfügungstellung von Hilfs- und Arbeitsmitteln sage nichts über eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers aus. Der Geschäftsführer sei auf Grund des Dienstvertrages, seiner gesellschaftsrechtlichen Stellung und der tatsächlichen Gebarung in der Ausübung seiner Geschäftsführertätigkeit sich selbst verantwortlich und keinen Ordnungsvorschriften oder Kontrollen unterworfen, die mit der Stellung eines Dienstnehmers vergleichbar wären. Es liege ein Auftragsverhältnis gemäß § 1002 ABGB vor. Gegenstand der Tätigkeit sei in diesem Auftragsverhältnis nicht "die Arbeit schlechthin", sondern die eigenverantwortliche Besorgung der Geschäftsführung des Unternehmens zur Verwirklichung des Unternehmenszweckes.

Die belangte Behörde übermittelte der beschwerdeführenden GmbH einen umfangreichen Fragenvorhalt. Nach dessen Beantwortung gab die belangte Behörde der Berufung insoweit teilweise Folge, als die dem Geschäftsführer erstatteten Diäten als Auslagenersatz ohne Entgeltcharakter aus der Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag ausgeschieden wurden. In der Bescheidbegründung wird nach Darstellung der Rechtslage im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

Wesentliche Bedeutung komme dem Fehlen des Unternehmerwagnisses zu. Der Geschäftsführer beziehe zwölf Monatsgehälter zu je S 43.000. Die Bestimmung, wonach der Gesellschaft bei schlechter Liquiditätslage das Recht zustehe, die Bezüge angemessen zu kürzen und im Falle der drohenden Insolvenz zur Gänze zu streichen, sei im Streitzeitraum nicht zum Tragen gekommen. Der Bezug von monatlich S 43.000 spreche somit gegen ein auf der Einnahmenseite gelegenes Unternehmerwagnis. Was die Ausgabenseite anlange, ersetze die Beschwerdeführerin dem Geschäftsführer alle Auslagen und Reisekosten. Lediglich für die zeitweise stattfindende berufliche Nutzung der Privatwohnung werde kein Kostenersatz geleistet. Bei der Einkunftsermittlung der Prüfungsjahre habe der Geschäftsführer von den jährlichen Einnahmen in Höhe von S 516.000 jeweils ausschließlich die Beiträge zur gewerblichen Sozialversicherung als Betriebsausgaben in Abzug gebracht. Es sei bei ambitionierten, insbesondere leitenden, Dienstnehmern nicht ungewöhnlich, dass sie noch zu Hause Tätigkeiten für den Dienstgeber entfalteten. Überdies habe der Geschäftsführer Kosten der Privatwohnung weder gegenüber der Gesellschaft, die zu deren Ersatz vertraglich verpflichtet sei, noch in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung in Ansatz gebracht. Insgesamt könne somit davon ausgegangen werden, dass die Kosten weder typisch für eine Unternehmertätigkeit noch betragsmäßig von derartiger Bedeutung seien, dass den Geschäftsführer dadurch das Wagnis einer Ausgabenschwankung treffe. Somit liege auch ausgabenseitig kein Unternehmerwagnis vor. Aus der Zahlung der Sozialversicherungsbeiträge ergebe sich kein Unternehmerwagnis. Die vertragliche Bindung der Geschäftsführertätigkeit an die Gesellschafterstellung des Geschäftsführers begründe gleichfalls kein Unternehmerwagnis, da es auch bei "klassischen" Dienstnehmern nicht ungewöhnlich sei, dass der Bestand des Arbeitsverhältnisses an eine Bedingung geknüpft werde. Gleiches gelte für die "Liquiditätsklausel" im Geschäftsführervertrag, denn das allgemeine Risiko eines Gläubigers betreffend die Zahlungsfähigkeit des Schuldners führe für sich noch zu keinem für einen Unternehmer typischem Wagnis. Außerdem sei es im Wirtschaftsleben oftmals der Fall, dass bei einem allfälligen Erfolgseinbruch beim Dienst- oder Auftraggeber nicht ausgeschlossen werden könne, dass das Vertragsverhältnis nicht bzw. nur zu geänderten Konditionen verlängert werde. Die belangte Behörde könne daher insgesamt weder einnahmenseitig noch ausgabenseitig ein

Unternehmerwagnis des Geschäftsführers erkennen. Keine entscheidende Bedeutung komme im gegebenen Zusammenhang dem Umstand zu, dass der Geschäftsführer kein Recht auf Abgeltung von nichtkonsumierten Urlauben, Abfertigung oder Jubiläumsgeld habe.

Ein wichtiges Indiz für die Beurteilung eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stelle hingegen die Eingliederung in den betrieblichen Organismus dar. Im Beschwerdefall sei diese Eingliederung zu bejahen. Der Geschäftsführer sei auf unbestimmte Zeit bestellt und, wie die Tätigkeitsbeschreibung zeige, in vielseitiger Art für die Gesellschaft tätig. Er besorge insbesondere die Leitung der beschwerdeführenden GmbH im strategischen und operativen Bereich. Aus der Reisekostenabrechnung gehe zudem hervor, dass der Geschäftsführer zu einem nicht unbeachtlichen Teil aktiv in die Geschäftsabläufe involviert sei. Die auferlegte Verpflichtung bestehe somit nicht in der Abwicklung eines konkreten (überschaubaren) Projektes, sondern in einer auf Dauer angelegten Leistung. Aus dieser konstanten Leistungserbringung sowie dem Tätigwerden des Geschäftsführers in vielen betrieblichen Teilbereichen, lasse sich ein gewisses Maß an Eingliederung in den betrieblichen Organismus ableiten. Dem Vorbringen hinsichtlich der fehlenden Verantwortlichkeit des Geschäftsführers in Ansehung betrieblicher Ordnungsvorschriften, Kontrolle und disziplinärer Verantwortlichkeit, sei entgegenzuhalten, dass diese Umstände auf die Weisungsungebundenheit des Geschäftsführers zurückzuführen seien und folglich bei der vorzunehmenden Beurteilung von diesen Umständen abzusehen sei. Die Vertretungsbefugnis sei auch bei leitendem Führungspersonal nicht unüblich. Bei Betrachtung des tatsächlich verwirklichten Gesamtbildes des Rechtsverhältnisses würden die Merkmale der Unselbständigkeit gegenüber jenen der Selbständigkeit überwiegen und mit Ausnahme der Weisungsgebundenheit "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" gegeben sein. Es lägen daher Einkünfte im Sinne des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vor.

Über die dagegen erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Gemäß § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 geltenden Fassung BGBl. 818/1993 sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd§ 22 Z. 2 EStG 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG idF BGBl. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z. 2 EStG 1988.

Gemäß § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Die Regelung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, findet sich in § 57 Abs. 4 und 5 HKG idF BGBl. 958/1993 bzw. § 57 Abs. 7 und 8 HKG idFBGBl. 661/1994.

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 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 Merkmale der Unselbständigkeit oder jene der Selbständigkeit im Vordergrund stehen.

Im hg. Erkenntnis vom 23. April 2001, 2001/14/0054, hat der Verwaltungsgerichtshof mit näherer Begründung, auf welche gemäß § 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG verwiesen wird, zu Recht erkannt, 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: Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft und das Fehlen des Unternehmerwagnisses. Von Bedeutung ist auch noch das

Merkmal der laufenden (wenn auch nicht notwendig monatlichen) Entlohnung. Ausgehend von den genannten Kriterien ist zu beurteilen, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die für ein Dienstverhältnis sprechenden Kriterien im Vordergrund stehen.

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. das hg. Erkenntnis vom 23. April 2001, 2001/14/0052, mit weiteren Nachweisen).

In der Beschwerde wird vorgebracht, das Verwaltungsverfahren habe zweifelsfrei ergeben, dass der Geschäftsführer organisatorisch nicht in die beschwerdeführende GmbH eingegliedert sei. Aus der bloßen Abwicklung eines Auftrages dürfe nicht geschlossen werden, dass eine Einbindung in die Unternehmensorganisation vorliege.

Mit diesem Vorbringen zeigt die Beschwerdeführerin nicht auf, dass die belangte Behörde zu Unrecht von einer Eingliederung des Geschäftsführers in ihren geschäftliche Organismus ausgegangen wäre. Was die Beschwerdeführerin als "bloße Abwicklung eines Auftrages" bezeichnet, ist die über viele Jahre hinweg erfolgte laufende Geschäftsführung. Zutreffend hat die belangte Behörde es als nicht entscheidend angesehen, dass der Geschäftsführer in Folge der fehlenden Weisungsgebundenheit in der Organisation seiner Arbeitsabläufe (Freisein von Ordnungsvorschriften und betrieblichen Kontrollen) nur sich selbst verantwortlich ist. Entscheidend ist der unstrittige Tätigkeitsbereich des Geschäftsführers, der es bewirkt, dass der Geschäftsführer jedenfalls strukturell in den Organismus der beschwerdeführenden Gesellschaft eingegliedert ist.

Im Mittelpunkt der Beschwerde steht das Vorbringen, die belangte Behörde habe verkannt, dass der Geschäftsführer auf der Einnahmenseite ein erhebliches und tatsächliches Wagnis zu tragen habe. Gemäß § 5 Abs. 7 des Geschäftsführervertrages habe die Beschwerdeführerin einseitig das Recht, den vertraglich vereinbarten Geschäftsführerbezug im Falle der Verschlechterung der Liquiditätslage der Beschwerdeführerin angemessen zu kürzen und im Falle einer drohenden Insolvenz zur Gänze zu streichen. Das Unternehmerrisiko gehe daher bis zum vollständigen Verlust der Einnahmen aus der Tätigkeit. De facto gehe das Risiko noch darüber hinaus, da dem Geschäftsführer aus seiner Tätigkeit auch Ausgaben erwachsen würden. Diese umfassten zumindest die Aufwendungen für die gewerbliche Sozialversicherung, die er aus Eigenem zu tragen habe. Somit könnte dem Geschäftsführer im Falle der Kürzung seiner Einnahmen auf Null aus der Zahlungsverpflichtung der Sozialversicherungsbeiträge zumindest in Höhe der Mindestbeiträge sogar Verlust erwachsen.

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. für viele 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 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 (vgl. das hg. Erkenntnis vom 23. April 2001, 2001/14/0054).

Wenn die belangte Behörde auf Grund der tatsächlich erfolgten regelmäßigen Entlohnung des Geschäftsführers die Sachverhaltsfeststellung getroffen hat, dass den Gesellschafter-Geschäftsführer nur ein geringes Risiko treffe, kann dies nicht als unschlüssig erkannt werden. Das Abstellen auf die tatsächlichen Verhältnisse findet seine Begründung in dem zwischen der Gesellschaft und ihrem wesentlich beteiligten Geschäftsführer bestehenden Naheverhältnis, das ein "einvernehmliches" Abgehen von einmal getroffenen Vereinbarungen erleichtert. Dazu kommt im Beschwerdefall, dass die von den Beschwerdeführerin in den Mittelpunkt ihrer Argumentation gestellte so genannte Liquiditätsklausel völlig unbestimmt ist ("Verschlechterung der Liquiditätslage") und somit den beteiligten Personen entsprechende Vollzugsspielräume einräumt. Zur Vertragslage ist darüber hinaus darauf zu verweisen, dass dem Geschäftsführer ein (eben so unbestimmtes) "Nachforderungsrecht" für den Fall der anschließenden nachhaltigen Verbesserung der Liquiditätslage eingeräumt ist, sodass sich schon nach der Vertragslage das bestehende Risiko im Wesentlichen auf den Fall der Insolvenz der beschwerdeführenden GmbH beschränkt. Bei Beurteilung des Unternehmerwagnisses ist

aber entgegen der aus der Beschwerde hervorleuchtenden Ansicht nicht nur darauf abzustellen, in welcher Höhe die Einnahmen des Geschäftsführers vertraglich allenfalls gekürzt werden könnten, sondern auch darauf, wie wahrscheinlich der Eintritt einer solchen Einnahmenkürzung ist. Dass im Beschwerdefall ungeachtet der tatsächlich über Jahre hindurch erfolgten regelmäßigen Entgeltszahlung dem Geschäftsführer aus der Bestimmung des § 5 Abs. 7 des Geschäftsführervertrages eine Einnahmenkürzung konkret drohe, behauptet die Beschwerde nicht.

Der unter dem Gesichtspunkt der Verletzung von Verfahrensvorschriften erhobene Vorwurf, die belangte Behörde habe ihre Pflicht zur amtswegigen Sachverhaltsermittlung verletzt, indem sie die strittige Bestimmung nicht "bewertet" habe, trifft nicht zu. Die belangte Behörde hat sich mit der so genannten Liquiditätsklausel im angefochtenen Bescheid auseinander gesetzt. Der Umstand, dass sie dieser Bestimmung im Rahmen der Beweiswürdigung keine entscheidende Bedeutung für das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses beigemessen hat, kann nach dem oben Gesagten nicht als unschlüssig erkannt werden.

Erhebungen zur "Natur des der Geschäftsführung zugrundeliegenden Rechtsgeschäftes" bedurfte es nicht, weil der zur Anwendung kommende Steuertatbestand nicht darauf abstellt, welchem Vertragstyp das Zivilrecht das konkrete Anstellungsverhältnis zuordnet (vgl. das hg. Erkenntnis vom 10. Mai 2001, 2001/15/0061).

Der belangten Behörde kann deshalb nicht entgegengetreten werden, wenn sie nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Einkünfte des Geschäftsführers als solche iSd § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 angesehen hat.

Da sohin 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 als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 26. Juni 2001

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2001:2001140103.X00

Im RIS seit

24.01.2002

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