

# TE Vwgh Erkenntnis 2001/5/29 2001/14/0077

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 29.05.2001

## 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 §47 Abs2;  
FamLAG 1967 §41 Abs1;  
FamLAG 1967 §41 Abs2 idF 1993/818;  
FamLAG 1967 §41 Abs3 idF 1993/818;

## Beachte

Serie (erledigt im gleichen Sinn): 2001/14/0075 E 29. Mai 2001 2001/14/0078 E 29. Mai 2001

## 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 L GmbH in L, vertreten durch Dr. Klaus Plätzer, Rechtsanwalt in 5020 Salzburg, Alpenstraße 12, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vom 24. März 2000, Zi. RV 800/1-8/1999, betreffend u.a. Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 1995 bis 31. Dezember 1997, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

## Begründung

Die Beschwerdeführerin ist eine GmbH. A.P. ist ihr einziger Gesellschafter und auch ihr Geschäftsführer.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurden der Beschwerdeführerin im Instanzenzug für die Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers der Jahre 1995 bis 1997 Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag vorgeschrieben. In der Bescheidbegründung wird ausgeführt:

Die Beschwerdeführerin habe in Beantwortung eines umfangreichen Fragenkataloges mitgeteilt, dass ihr

Gesellschafter-Geschäftsführer sämtliche Tätigkeiten verrichte, die eine ordnungsgemäße Geschäftsabwicklung erfordere. Die Entgelte würden sich nach Arbeitseinsatz und Erfolg richten. Tagesgelder würden bezahlt, soweit die "25-km-Grenze" überschritten werde. Kilometergelder würden ebenfalls bezahlt, soweit ein betriebsfremder PKW zum Einsatz gelange. Der Geschäftsführer führe die Geschäfte seit 1. Dezember 1991. Dafür erhalte er nach Punkt 2 des vorgelegten "Werkvertrages" vom 20. April 1991 für jeden vollen Monat, in dem er aktiv tätig sei, einen Geschäftsführerbezug von S 70.000,-- brutto. Bei einem besonders guten Geschäftserfolg könne dem Geschäftsführer von der Gesellschaft eine Sondertantieme gewährt werden. Der Geschäftsführerbezug sei jeweils zum 20. des Folgemonats zur Zahlung fällig. Für die Streitigkeiten aus diesem "Dienstverhältnis" sei ausdrücklich die Zuständigkeit des Landesgerichtes und nicht die des Arbeitsgerichtes vereinbart.

Weiters stellte die belangte Behörde fest, dass der Geschäftsführer im Prüfungszeitraum "eine vom Jahresgewinn oder Jahresverlust des Unternehmens ziemlich unabhängige jährliche Vergütung von S 350.000,-- im Kalenderjahr 1995, S 295.000,-- im Kalenderjahr 1996 und S 300.000,-- im Kalenderjahr 1997" erhalten habe. Die behauptete Erfolgsabhängigkeit der Geschäftsführerentlohnung widerspreche den in den einzelnen Kalenderjahren erklärten Gewinnen bzw. Verlusten (Verlust laut Bilanz 1995 S 2.522.641,--, Verlust laut Bilanz 1997 S 369.432,--). Die bloße Kündbarkeit des auf unbestimmte Dauer geschlossenen Vertragsverhältnisses führe genauso wenig zu einem typischen Unternehmerwagnis, wie das allgemeine Risiko eines Gläubigers betreffend die Zahlungsfähigkeit des Schuldners. Bei dem gegebenen Sachverhalt liege kein Unternehmerwagnis des Geschäftsführers vor. Das Fehlen eines Anspruches auf Urlaub und Entgeltfortzahlung im Krankheitsfalle ändere daran nichts. Auch die Bezahlung der Sozialversicherungsbeiträge durch den Geschäftsführer begründe kein Unternehmerwagnis.

Bei den vom Geschäftsführer zu erfüllenden Aufgaben (Führung und Leitung des Unternehmens, Errichtung von Geschäftsstellen in Österreich) könne die faktische Eingliederung in den betrieblichen Ablauf in organisatorischer Hinsicht nicht bestritten werden. A. P. habe unstrittig die Geschäftsführung für einen längeren Zeitraum geschuldet, sodass trotz der Bezeichnung des Vertrages vom 20. April 1991 als "Werkvertrag" ein Dauerschuldverhältnis vorliege. Insgesamt weise die Tätigkeit des Geschäftsführers somit - unter Außerachtlassung der Weisungsgebundenheit - die Merkmale eines Dienstverhältnisses auf, sodass die von der Beschwerdeführerin bezogenen Vergütungen als Einkünfte im Sinne des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen seien.

Den am 30. Jänner 2001 vom Verwaltungsgerichtshof gemäß Art. 140 Abs. 1 B-VG gestellten Antrag auf Aufhebung bestimmter, im gegenständlichen Fall zur Anwendung kommender gesetzlicher Bestimmungen hat der Verfassungsgerichtshof mit Beschluss vom 14. März 2001, G 79/01, als unzulässig zurückgewiesen, weil er über die vorgetragenen Bedenken bereits in einem anderen Verfahren mit dem Erkenntnis vom 7. März 2001, G 110/00, unter Verweis auf sein Erkenntnis vom 1. März 2001, G 109/00, entschieden hatte.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde erwogen:

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, 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 im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z. 2 EStG 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG in der Fassung 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 im Sinne des § 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 in der Fassung BGBl. 958/1993 bzw. § 57 Abs. 7 und 8 HKG in der Fassung BGBl. 661/1994.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung erkennt, ist dem in § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988

enthaltenden Tatbestandsmerkmal "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" das Verständnis beizulegen, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses gegeben sein müssen (vgl. in diesem Sinne auch das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1. März 2001, G 109/00, und das hg. Erkenntnis vom 23. April 2001, 2001/14/0054). Dabei ist allerdings vom Vorliegen einer - auf Grund des gesellschaftsrechtlichen Verhältnisses fehlenden - Weisungsgebundenheit auszugehen und sodann zu beurteilen, ob die Merkmale der Unselbständigkeit oder jene der Selbständigkeit im Vordergrund stehen. Dem Vorliegen bzw. Fehlen des Unternehmerwagnisses kommt in diesem Zusammenhang wesentliche Bedeutung zu (vgl. für viele das hg. Erkenntnis vom 26. April 2000, 99/14/0339).

Das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses wird dann anzunehmen sein, wenn der Erfolg der Tätigkeit und daher auch die Höhe der erzielten Einnahmen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der Ausdauer und der persönlichen Geschicklichkeit abhängig sind und die mit der Tätigkeit verbundenen Aufwendungen nicht vom Auftraggeber ersetzt, sondern vom Unternehmer aus eigenem getragen werden müssen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 13. Dezember 1989, 88/13/0209).

Die Beschwerdeführerin verweist in diesem Zusammenhang auf Punkt 2 des mit ihrem Geschäftsführer abgeschlossenem "Werkvertrages", woraus sich ergebe, dass A.P. für jeden vollen Monat, in dem er aktiv tätig sei, einen Geschäftsführerbezug von S 70.000,-- brutto erhalte. Von diesem Bezug habe A.P. sowohl Sozialversicherung als auch die Einkommensteuer persönlich zu bezahlen. Für die Monate, in denen A.P. für die Gesellschaft nicht oder nur tageweise tätig sei, erhalte A.P. keinen Bezug bzw. nur einen auf Grund der tatsächlich geleisteten Arbeitstage aliquoten Bezug. Bei einem besonders guten Geschäftserfolg könne dem Geschäftsführer von der Gesellschaft darüber hinaus eine Sondertantieme gewährt werden.

Mit diesem Vorbringen zeigt die Beschwerdeführerin ein ihren Geschäftsführer treffendes Unternehmerwagnis nicht auf. Sozialversicherungsbeiträge stehen in einer bestimmten Relation zu den Einnahmen und stellen daher kein "Wagnis" dar. Im Übrigen werden Sozialversicherungsbeiträge (hinsichtlich der Arbeitnehmeranteile) auch von "klassischen" Dienstnehmern im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 getragen. Dass der Geschäftsführer Einkommensteuer zu zahlen hat, spricht gleichfalls nicht für ein Unternehmerwagnis, zumal auch Einkommensbezieher mit nichtselbständigen Einkünften der Einkommensteuer (im Wege des Lohnsteuerabzuges) unterliegen (vgl. u.a. das hg. Erkenntnis vom 30. November 1999, 99/14/0270).

Für den Beschwerdefall ist entscheidend, dass die Beschwerdeführerin die Vereinbarung eines monatlichen Fixbezuges in Höhe von S 70.000,-- ausdrücklich außer Streit gestellt hat. Dieser Fixbezug erfährt nun nach dem eigenen Beschwerdevorbringen nur dann und insoweit eine aliquote Kürzung, als der Geschäftsführer an einzelnen Arbeitstagen tatsächlich nicht für die Beschwerdeführerin tätig wird. Eine Abrechnung nach geleisteten Arbeitstagen weist - anders als die Beschwerdeführerin meint - nicht auf die Erfolgsabhängigkeit der Entlohnung hin, sondern stellt vielmehr ein gewichtiges Indiz für das Vorliegen von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit dar (vgl. das hg. Erkenntnis vom 15. September 1999, 97/13/0164). Die im Verwaltungsverfahren angesprochene Möglichkeit des Geschäftsführers, durch "Nichttätigwerden" einen geschäftlichen Misserfolg der Gesellschaft herbeizuführen, ist keine unternehmerische, sondern eine vertragswidrige - geschuldet wird die ordnungsgemäße Geschäftsführung - Verhaltensweise des A.P. Fremdüblichkeit vorausgesetzt, bietet die Vereinbarung über die Aliquotierung des Geschäftsführerbezuges im Nichtleistungsfalle dem Geschäftsführer allenfalls die Möglichkeit, unter Berücksichtigung der betrieblichen Erfordernisse die Einnahmen durch Herabsetzung seiner Arbeitszeit zu verringern; eine Möglichkeit, die vielfach auch im Rahmen herkömmlicher Arbeitsverhältnisse (Teilzeitarbeit) besteht.

Dem Hinweis der belannten Behörde, A.P. habe im Prüfungszeitraum eine vom Jahresgewinn oder Jahresverlust "ziemlich unabhängige" jährliche Vergütung von S 350.000,-- im Kalenderjahr 1995, S 295.000,-- im Kalenderjahr 1996 und S 300.000,-- im Kalenderjahr 1997 erhalten, was angesichts der stark schwankenden Geschäftsergebnisse der Gesellschaft im Prüfungszeitraum gegen die behauptete Erfolgsabhängigkeit der Geschäftsführerentlohnung spreche, kommt auf Grund der von der Beschwerdeführerin selbst geschilderten und eingangs dargestellten Entgeltvereinbarung mit ihrem Geschäftsführer (gewinnunabhängiger Fixbezug) von vornherein keine entscheidungsrelevante Bedeutung zu. Die belangte Behörde musste deshalb auch keine Feststellungen darüber treffen, auf welche Umstände die (teilweise) aufgetretenen Verluste der Beschwerdeführerin - nach Ansicht der Beschwerdeführerin nicht auf mangelnde Geschäftsführerleistung des A.P., sondern auf eine unberechtigte Abgabennachforderung - zurückzuführen waren.

Soweit die Beschwerdeführerin mit der Erfolgsabhängigkeit der Geschäftsführerentlohnung die Vereinbarung einer Sondertantieme im Falle eines besonders guten Geschäftserfolges vor Augen haben sollte, ist dies - wie der Verwaltungsgerichtshof bereits in dem angeführten Erkenntnis vom 30. November 1999 ausgeführt hat - bei leitenden Angestellten nicht unüblich.

Der von der Beschwerdeführerin außer Streit gestellte Ersatz von Reisekosten bei Dienstreisen über 25 km bzw. bei Benutzung eines betriebsfremden PKW spricht ebenfalls gegen das Vorliegen eines Unternehmerrisikos.

Der im gegenständlichen Fall zur Anwendung kommende Steuertatbestand stellt nicht darauf ab, welchem Vertragstyp das Zivilrecht das konkrete Anstellungsverhältnis des Geschäftsführers zuordnet (vgl. das hg Erkenntnis vom 10. Mai 2001, 2001/15/0061). Auf die zivilrechtlichen Beschwerdeausführungen, wonach im gegenständlichen Fall ein Werkvertrag (§ 1151 Abs. 1 ABGB) anzunehmen sei, war daher nicht einzugehen.

Einkünfte im Sinne des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 hängen nicht davon ab, ob ein Arbeitsverhältnis im Sinne des Arbeitsrechtes gegeben ist. Eine Tätigkeit kann daher auch dann unter diese Bestimmung fallen, wenn auf sie arbeitsrechtliche Vorschriften, wie etwa die Abfertigungs- oder die Urlaubsregelung oder die Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall, keine Anwendung finden (vgl. das hg Erkenntnis vom 27. Jänner 2000, 98/15/0200).

Im gegenständlichen Fall ist der Inhalt der A.P. auferlegten Verpflichtung nicht die Abwicklung eines konkreten (überschaubaren) Projektes, sondern eine auf Dauer angelegte Leistungserbringung. Die Arbeitsleistung im Rahmen eines Dauerschuldverhältnisses entspricht aber grundsätzlich - im Gegensatz zu jener im Rahmen eines Werkvertrages - der in § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 angesprochenen Betätigung; wobei die von der Beschwerdeführerin hervorgehobene Kündbarkeit zum Wesen eines Dauerschuldverhältnisses gehört.

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

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBI. Nr. 416/1994.

Wien, am 29. Mai 2001

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2001:2001140077.X00

**Im RIS seit**

29.08.2001

**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)