jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2000/12/19 99/14/0166

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 19.12.2000

Index

20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);
21/03 GesmbH-Recht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
61/01 Familienlastenausgleich;

Norm

ABGB §1151;
EStG 1988 §22 Z2;
EStG 1988 §25 Abs1 Z1 lita;
EStG 1988 §25 Abs1 Z1 litb;
EStG 1988 §47 Abs2;
FamLAG 1967 §41 Abs1;
FamLAG 1967 §41 Abs2;
FamLAG 1967 §41 Abs3;
GmbHG §15;
GmbHG §18;

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 A GmbH in V, vertreten durch Dr. Georg Willenig und Mag. Ingomar Arnez, Rechtsanwälte in 9500 Villach, Bahnhofsplatz 4/I, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Kärnten vom 5. Mai 1999, GZ RV432/1- 7/97, betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 1994 bis 31. Dezember 1996, 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

Bei der beschwerdeführenden GmbH, die als Immobilienverwalter, Immobilienmakler und Bauträger tätig ist, wurde für den Zeitraum 1. Jänner 1994 bis 31. Dezember 1996 eine Lohnsteuerprüfung durchgeführt. Dabei gelangte der

Prüfer zur Auffassung, die an die beiden, jeweils zu 25% an der Beschwerdeführerin beteiligten Geschäftsführer WG und GB bezahlten Tätigkeitsvergütungen stellten Arbeitslohn iSd § 41 Abs. 2 FLAG dar. Den Prüfungsfeststellungen folgend schrieb das Finanzamt der Beschwerdeführerin bescheidmäßig Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die an die Geschäftsführer bezahlten Vergütungen vor.

Die gegen diesen Bescheid erhobene Berufung wies die belangte Behörde mit dem angefochtenen Bescheid als unbegründet ab. In der Bescheidbegründung wird ausgeführt, es sei ausschließlich strittig, ob die Geschäftsführer WG und GB in einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG zur Beschwerdeführerin stünden. Arbeitslöhne iSd § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. b EStG zählten zur Beitragsgrundlage des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag. Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 30. November 1993, 89/14/0300, ausgesprochen habe, sei die im Wirtschaftsleben übliche Vertragsgestaltung für die Ausübung einer Geschäftsführertätigkeit ein Dienstverhältnis im steuerlichen Sinn, wobei das Steuerrecht das Dienstverhältnis eigenständig definiere und eine Deckungsgleichheit mit den korrespondierenden Begriffen des Arbeits- und Sozialrechts nicht bestehe. Ins Leere gehe daher das Berufungsvorbringen, wonach im gegenständlichen Fall die arbeitsrechtlichen Dienstnehmeransprüche (Urlaubsgeld, Weiterzahlung des Entgelts im Krankheitsfall, etc.) nicht bestünden. Es stehe fest, dass die Beschwerdeführerin mit den Geschäftsführern WG und GB keine schriftlichen Vereinbarungen über die Leistungsbeziehungen geschlossen habe. Für die steuerliche Beurteilung der Leistungsbeziehungen sei stets das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit relevant. Im gegenständlichen Fall werde die persönliche Arbeitsleistung der Geschäftsführer auf Grund ihres umfangreichen Tätigkeitsbereiches (Akquirieren von Immobilien, Objektbesichtigung, Objektaufnahme, Schätzen von Liegenschaften für deren Verwertung, Inseratengestaltung, Vereinbarung und Durchführung von Besichtigungsterminen, Finanzierungsberatung, Erstellen von Anträgen für Banken und Wohnbauförderung, Objektübergabe, Erstellung von Projektkalkulationen, Objektverkauf) überwiegend im Außendienst im Namen und auf Rechnung der Beschwerdeführerin erbracht, weshalb im Berufungseinwand, dass keine zeitliche und örtliche Komponente der Tätigkeit in den Büroräumen der Beschwerdeführerin gegeben sei, kein Argument gegen die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Beschwerdeführerin erblickt werden könne. Das Fehlen einer eigenen Betriebsstätte der Geschäftsführer, die anhaltende Dauer der Beschäftigung in Form eines Dauerschuldverhältnisses für denselben Vertragspartner (die Beschwerdeführerin), die persönlich erbrachte Arbeitsleistung sowie das Arbeiten mit Betriebsmitteln der Beschwerdeführerin spreche für die Eingliederung in deren geschäftlichen Organismus. Bei der Ausübung einer Tätigkeit im Dienstverhältnis sei kein Unternehmerrisiko gegeben. WG und GB hätten ihre Aufwendungen im Namen und auf Rechnung der Beschwerdeführerin getätigt, sodass das Unternehmerrisiko fehle. Beide Geschäftsführer hätten bei Ermittlung ihrer Einkünfte außer den Sozialversicherungsbeiträgen und den Reisekostendifferenzen keine Aufwendungen geltend gemacht, die Sozialversicherungsbeiträge und die Reisekostendifferenzen begründeten für sich aber noch kein Unternehmerrisiko, weil Arbeitnehmer solche Aufwendungen im Allgemeinen zu tragen hätten. Die Beschwerdeführerin habe auch keinen konkreten Nachweis dafür erbracht, dass die Arbeitsleistungen der Geschäftsführer durch Vertreter bzw von ihnen beigestellte Hilfskräfte erbracht worden wären; auf eine entsprechende Aufforderung zur Bekanntgabe, ob, wann und in welchem Ausmaß Hilfskräfte tatsächlich herangezogen worden seien, habe die Beschwerdeführerin nicht reagiert. Mangels konkreter Nachweisführung gehe die belangte Behörde auch davon aus, dass die monatlichen Gehälter der Geschäftsführer weder gewinn- noch umsatz- oder erfolgsabhängig gestaltet gewesen seien. Über einen entsprechenden Vorhalt habe die Beschwerdeführerin lediglich vorgebracht, die Erfolgsabhängigkeit der Vergütungen für die Kalenderjahre 1994 und 1996 ergebe sich aus einem Vergleich der Bezüge mit dem Geschäftsergebnis dieser Jahre. Aus diesem Vorbringen sei aber eine unmittelbare und direkte Erfolgsabhängigkeit nicht ableitbar. Der Umsatz der Beschwerdeführerin habe 1,8 Mio. S (1994), 2,1 Mio. S (1995) und 3,3 Mio. S (1996) betragen, sie habe 1994 einen Verlust von 491.000 S, 1995 einen solchen von 175.000 S und 1996 einen Gewinn von 245.000 S erzielt. Die Bezüge von WG hätten 360.000 S (1994), 278.000 S (1995) und 507.000 S, jene von GB 360.000 S (1994), 263.000 S (1995) und 498.000 S (1996) betragen. Bei Gegenüberstellung dieser Zahlen ergebe sich zwar, dass mit der Besserung des Betriebsergebnisses die Bezüge der Geschäftsführer gestiegen seien. Eine unmittelbare Abhängigkeit der Bezüge von den Betriebsergebnissen sei aber nicht auszumachen, weil die Bezüge im Jahr 1995 trotz einer Besserung des Betriebsergebnisses gesunken seien. Im Übrigen seien den Geschäftsführern neben ihren laufenden Bezügen monatlich nicht steuerbare Auslagenersätze (Kilometergelder und Tagesgelder) ausbezahlt worden. Die belangte Behörde gehe daher nicht von einem Unternehmerrisiko der Geschäftsführer aus. Es sei unbestritten, dass Merkmale der Selbständigkeit und solche der

Unselbständigkeit vorlägen; nach dem Gesamtbild der Verhältnisse sei aber von Dienstverhältnissen auszugehen. Zur Frage der Weisungsunterworfenheit sei zu sagen, dass sich bei leitenden Angestellten, wie dies die Geschäftsführer WG und GB seien, die Weisungen des Arbeitgebers auf grundsätzliche Fragen beschränkten (Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 30. November 1993, 89/14/0300). Die Beschwerdeführerin habe eine völlige Weisungsfreiheit ihrer Geschäftsführer nicht behauptet. Eine Weisungsfreiheit ergebe sich im gegenständlichen Fall auch nicht aus dem Gesellschaftsvertrag, etwa weil die Geschäftsführer über eine Sperrminorität verfügen würden. Weitere im gegenständlichen Fall bedeutsame Kriterien lägen darin, dass die Geschäftsführer wirtschaftlich von der Beschwerdeführerin abhängig seien, weil sie nur ihr gegenüber Arbeitsleistungen erbrächten, und dass die Entlohnung - kennzeichnend für Dienstnehmer - laufend monatlich erfolge. Auch der Auslagenersatz sei monatlich geleistet worden. Dem Einwand, die Geschäftsführer seien bei der Erbringung der Arbeitsleistungen hinsichtlich des Zeiteinsatzes und der Arbeitsleistung nicht gebunden gewesen, sei entgegenzuhalten, dass Außendiensttätigkeiten grundsätzlich immer zu verrichten seien, wann und wo sie aus beruflichen Erfordernissen anfielen. Nach Ansicht der belangten Behörde würden somit die für ein Dienstverhältnis sprechenden Umstände überwiegen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die gegen diesen Bescheid

erhobene Beschwerde erwogen:

§ 41 Abs. 1 bis 3 FLAG lautet:

"(1) Den Dienstgeberbeitrag haben alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen; als im Bundesgebiet beschäftigt gilt ein Dienstnehmer auch dann, wenn er zur Dienstleistung ins Ausland entsendet ist.

(2) Dienstnehmer sind Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

(3) Der Beitrag des Dienstgebers ist von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. a und b des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988."

§ 47 Abs. 2 EStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Fassung lautet:

"Ein Dienstverhältnis liegt vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist. Ein Dienstverhältnis ist weiters dann anzunehmen, wenn bei einer Person, die an einer Kapitalgesellschaft nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z. 2 beteiligt ist, die Voraussetzungen des § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. b vorliegen."

Nach Lehre und Rechtsprechung sind bei der Abgrenzung zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit wesentliche Merkmale einerseits das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses, andererseits das Vorliegen einer Weisungsgebundenheit, d.h. die Verpflichtung einer natürlichen Person, bei ihrer Tätigkeit die Weisungen eines anderen - des Dienstgebers - zu befolgen, sowie die organisatorische Eingliederung in den Betrieb des Dienstgebers. Es ist daher das Gesamtbild einer Tätigkeit darauf zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen. Hiebei kommt es auf die tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen an (vgl. hiezu beispielsweise das hg. Erkenntnis vom 5. Oktober 1994, 92/15/0230).

In der Beschwerde wird vorgebracht, die Beziehung zwischen den Geschäftsführern WG und GB einerseits und der Beschwerdeführerin andererseits entspreche weder dem typischen Erscheinungsbild einer selbständigen noch jenem einer unselbständigen Tätigkeit. Zu beurteilen seien alle wesentlichen Merkmale für und gegen die Selbständigkeit, nämlich Unternehmerwagnis, Weisungsgebundenheit und organisatorische Eingliederung. Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 18. September 1996, 96/15/0121, und weiters im Erkenntnis vom 20. November 1996, 96/15/0094, ausgesprochen habe, komme es auf die Weisungsgebundenheit nicht an, wenn diese aufgrund der Beteiligung an der Gesellschaft fehle. Im gegenständlichen Fall hätten die Geschäftsführer ihre Vergütungen unregelmäßig und entsprechend dem Geschäftsergebnis der Beschwerdeführerin erhalten. Es habe kein Anspruch auf Urlaubsentgelt, Weiterzahlung im Krankheitsfall, Sonderzahlungen und Abfertigung bestanden. Die

Geschäftsführer hätten im Falle ihrer Abwesenheit selber für die Vertretung sorgen müssen. Betriebliche Ordnungsvorschriften, "wie Arbeitszeit, Vertretungsbefugnis, Arbeitspausen" hätten die Geschäftsführer nicht einhalten müssen und seien daher nicht in den betrieblichen Organismus eingegliedert gewesen. Die Geschäftsführer gestalteten den finanziellen Erfolg ihrer Tätigkeit durch persönliche Tüchtigkeit, Fleiß, Ausdauer, Geschick, Fachkompetenz und Handeln nach dem kaufmännischen Prinzip weitgehend selbst. Ausschlaggebend und Zielsetzung sei es, das Unternehmen einem wirtschaftlichen Erfolg zuzuführen.

Mit diesem Vorbringen zeigt die Beschwerdeführerin keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf.

Die belangte Behörde ist in sachverhaltsmäßiger Hinsicht von einer Weisungsunterworfenheit der Geschäftsführer WG und GB (gegenüber der Generalversammlung der Beschwerdeführerin, vgl. § 20 Abs. 1 GmbHG) ausgegangen. Sie hat auch ausgeführt, dass die Gesellschafter nicht durch gesellschaftsvertragliche Sonderbestimmungen (Sperrminorität) von Weisungen freigestellt seien. Diesen Feststellungen tritt die Beschwerde nicht entgegen.

Soweit die Beschwerde in Zusammenhang mit der Beteiligung der Geschäftsführer an der Beschwerdeführerin die hg Erkenntnisse 96/15/0121 und 96/15/0094 anführt, ist darauf zu verweisen, dass die genannten Erkenntnisse zur Auslegung des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 ergangen sind, der angefochtene Bescheid sich aber nicht auf diese Norm stützt.

Das Unternehmerrisiko liegt vor, wenn der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen, und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend selbst gestalten kann (vgl. das hg. Erkenntnis vom 24. Februar 1999, 98/13/0014).

Die Beschwerde tritt den Feststellungen des angefochtenen Bescheides, wonach den Geschäftsführern auf der Ausgabenseite kein Unternehmerrisiko zugekommen sei, nicht entgegen. Hinsichtlich der Einnahmenseite wird in der Beschwerde zwar ein Zusammenhang mit dem Geschäftsergebnis der Beschwerdeführerin angesprochen, ohne aber konkret eine Abhängigkeit aufzuzeigen. Der auch im angefochtenen Bescheid eingeräumte lose Zusammenhang, wonach die Beschwerdeführerin durch die Besserung ihres Betriebserfolges auch höhere Löhne auszahlen habe können, vermag für sich noch kein Unternehmerrisiko zu begründen.

Was die Vertretungsbefugnis anlangt, hat die belangte Behörde im Verwaltungsverfahren die Beschwerdeführerin aufgefordert nachzuweisen, ob die Geschäftsführer tatsächlich auf eigene Kosten Vertreter gestellt hätten. Im Hinblick auf das Unterbleiben einer Beantwortung dieser Aufforderung und auf den Umstand, dass schriftliche Vereinbarungen über das Rechtsverhältnis zwischen den Geschäftsführern und der Beschwerdeführerin nicht vorliegen, hat die belangte Behörde in freier Beweiswürdigung das Vorliegen einer Regelung, wonach sich die Geschäftsführer auf eigene Kosten durch von ihren bestellte Personen in ihrer Geschäftsführungstätigkeit vertreten lassen können, ausgeschlossen. Die Beschwerde vermag durch den bloßen Hinweis darauf, dass die Geschäftsführer in ihrer Abwesenheit für eine Vertretung sorgen müssen, nicht aufzuzeigen, dass die belangte Behörde ihre Feststellung unter Verletzung von Verfahrensvorschriften getroffen hätte.

Die Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Beschwerdeführerin konnte die belangte Behörde aus der kontinuierlichen Geschäftsführungstätigkeit von WG und GB ableiten. Der Eingliederung steht nicht entgegen, wenn bei Tätigkeiten im Außendienst keine enge Bindung an Arbeitszeiten und Arbeitspausen gegeben gewesen sein sollte.

Es ist somit nicht als rechtswidrig zu erkennen, wenn die belangte Behörde nach dem Gesamtbild der Verhältnisse von Dienstverhältnissen iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 ausgegangen ist. Sollten den Geschäftsführern Ansprüche, die sich bei einem Arbeitsverhältnis iSd Arbeitsrechts ergeben (Entgeltfortzahlung, etc.), nicht zugestanden sein, steht dies einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG nicht entgegen.

Da Bezüge iSd § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. a EStG 1988 - die belangte Behörde zitiert in Widerspruch zu ihren eigenen begründenden Ausführungen zu Unrecht die lit. b dieser Gesetzesstelle - zur Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag rechnen, ist die Beschwerdeführerin durch den angefochtenen Bescheid nicht in ihren Rechten verletzt worden.

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 19. Dezember 2000

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2000:1999140166.X00

Im RIS seit

01.06.2001

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at