

# TE Vwgh Erkenntnis 2000/4/26 99/14/0339

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 26.04.2000

## 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 §47 Abs2;

FamLAG 1967 §41 Abs1;

FamLAG 1967 §41 Abs2 idF 1993/818;

FamLAG 1967 §41 Abs3 idF 1993/818;

GmbHG §15;

GmbHG §18;

GmbHG §27;

## 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 der Schriftführerin Dr. Doralt, über die Beschwerde der F. GmbH in K, vertreten durch Treuhand-Union Wirtschaftsprüfungsgesellschaft mbH in 1010 Wien, Jasomirgottstraße 3, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vom 3. November 1999, RV358/1-8/1997, betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für 1994 bis 1996, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

## Begründung

Die Beschwerdeführerin ist ein GmbH. Ferdinand H ist zu 26%, Gerlinde H zu 74% an der Gesellschaft beteiligt. Sie beziehen eine Entlohnung von monatlich 175.000 S bzw 52.500 S.

Anlässlich einer bei der Beschwerdeführerin durchgeführten Lohnsteuerprüfung für den Zeitraum vom 1. Jänner 1994 bis zum 31. Dezember 1996 wurde die Feststellung getroffen, die den beiden Gesellschafter-Geschäftsführern bezahlten Gehälter und sonstigen Vergütungen seien nicht in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag

zum Familienlastenausgleichsfonds einbezogen worden. Das Finanzamt schrieb der Beschwerdeführerin sodann für den Zeitraum 1994 bis 1996 Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag vor.

In der Berufung wendete die Beschwerdeführerin ein, die Geschäftsführer bzw Gesellschafter seien nicht in den betrieblichen Organismus eingegliedert. Sie hätten ein Unternehmerwagnis zu tragen und müssten ihre Versicherungsbeiträge selber tragen. Zudem stünde es ihnen frei, sich vertreten zu lassen.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Gemäß § 41 Abs 2 und 3 FLAG zählten zur Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag ua die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 EStG 1988, die an Personen gewährt würden, welche wesentlich an der Kapitalgesellschaft beteiligt seien. Im gegenständlichen Fall sei entscheidend, dass die Gesellschafter-Geschäftsführer ihre Arbeitskraft der Beschwerdeführerin schuldeten. Sie hätten sich ihr gegenüber verpflichtet, ihre Arbeitskraft für unbestimmte Zeit zur Verfügung zu stellen. Bei einem Dienstverhältnis stehe die persönliche Arbeitsleistung im Vordergrund, die im gegenständlichen Fall darin bestehe, das Unternehmen zu leiten. Die Geschäftsführer seien einerseits im gesamten Bereich der Verwaltung tätig und besorgten andererseits die kaufmännische Leitung und Organisation sowie die Aufsicht über die Arbeitnehmer. Dafür erhielten sie eine laufende monatliche Vergütung von 175.000 S bzw 52.500 S. Der Umstand, dass eine erfolgsunabhängige monatliche Entlohnung zustehe und auch tatsächlich gewährt werde, sei ein gewichtiges Indiz für ein Dienstverhältnis. Ein Unternehmerwagnis liege vor, wenn die Einnahmen von der Tüchtigkeit, dem Fleiss, der Ausdauer und der Geschicklichkeit des Unternehmers abhingen und er die Auslagen aus eigenen Mitteln trage. Es sei in diesem Zusammenhang nicht von untergeordneter Bedeutung, dass den Geschäftsführern die Aufwendungen für ihre beruflichen Reisen ersetzt würden. Die Erfüllung der den Geschäftsführern übertragenen Aufgaben (Planung und Marketing, Betreuung der Auslandskunden, Besuch der Auslandsmessen, organisatorische Aufgaben) erfordere in zeitlicher, örtlicher und organisatorischer Hinsicht eine faktische Eingliederung in den betrieblichen Ablauf der Beschwerdeführerin. Die Besorgung der Geschäftsabläufe stelle eine zeitliche Rahmenbedingung dar und bestimme auch die Wahl des Arbeitsplatzes. Zusammenfassend werde daher fest gehalten, dass Ferdinand H und Gerlinde H ihre Arbeitskraft der Beschwerdeführerin schuldeten, ohne Unternehmerrisiko regelmäßig Vergütungen erhielten und, wenn auch auf Grund ihres Beteiligungsverhältnisses nicht weisungsgebunden, in den geschäftlichen Organismus eingegliedert gewesen seien. Es lägen daher Vergütungen iSd § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vor. Diese seien in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die Beschwerde. Die Beschwerdeführerin bringt vor, sie habe bereits im Verwaltungsverfahren darauf hingewiesen, dass die Geschäftsführer sich vertreten lassen und Hilfskräfte heranziehen könnten, der Geheimhaltungspflicht unterlägen, keinen Anspruch auf Urlaub, Abfertigung und Entgeltfortzahlung hätten und die Sozialversicherungsbeiträge selbst entrichten müssten, und dass freie Arbeitszeiteinteilung vereinbart, aber keine Kündigungsvereinbarung getroffen worden sei. Die belangte Behörde habe sich mit diesem Vorbringen nicht auseinander gesetzt, sondern sich im Wesentlichen darauf gestützt, dass die Geschäftsführer monatlich gleich hohe Beträge ausbezahlt erhielten. Es werde auch darauf verwiesen, dass Gerlinde H nicht Geschäftsführerin gewesen sei und wesentliche Arbeiten im Privathaus erbracht habe, was einer zeitlichen, örtlichen und organisatorischen Eingliederung entgegenstehe.

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 idF 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 Beitrag 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.

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.

Gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus selbstständiger 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.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung 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 vom Vorliegen einer - auf Grund des gesellschaftsrechtlichen Verhältnisses fehlenden - Weisungsgebundenheit auszugehen und sodann zu beurteilen, ob die Merkmale der Unselbstständigkeit oder jene der Selbstständigkeit im Vordergrund stehen. Dem Vorliegen bzw Fehlen des Unternehmerwagnisses kommt in diesem Zusammenhang wesentliche Bedeutung zu (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 18. September 1996, 96/15/0121, und vom 24. Februar 1999, 98/13/0014, und vom 27. Jänner 2000, 98/15/0200).

Die Beschwerdeführerin tritt den Feststellungen der belangten Behörde nicht entgegen, dass Ferdinand H und Gerlinde H der Höhe nach gleich bleibende laufende monatliche Entlohnungen erhalten haben. Diese Bezüge waren erfolgsunabhängig. Zudem hat die Beschwerdeführerin die in Zusammenhang mit den beruflichen Reisen angefallenen Aufwendungen ersetzt.

Für den Beschwerdefall ist entscheidend, dass die belangte Behörde den Fixbezug als wesentlichen Umstand gegen das Vorliegen eines Unternehmerrisikos werten durfte. Zusätzlich konnte sie auf den Anspruch auf Reisekostensatz Bedacht nehmen.

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 iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 getragen (vgl. hiezu das hg. Erkenntnis vom 30. November 1999, 99/14/0264).

Dass sich leitende Angestellte, insbesondere Geschäftsführer, bei bestimmten Verrichtungen durch einen anderen Angestellten vertreten lassen können, ist nicht unüblich und steht einem Dienstverhältnis nicht entgegen (vgl. nochmals das hg Erkenntnis 98/15/0200). Die Geheimhaltungspflicht ist ebenfalls kein Umstand, der gegen ein Dienstverhältnis spricht.

Einkünfte iSd § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 hängen nicht davon ab, ob ein Arbeitsverhältnis iSd Arbeitsrechts gegeben ist. Eine Tätigkeit kann daher auch dann unter diese Bestimmung fallen, wenn auf sie arbeitsrechtliche Vorschriften, wie etwa die Abfertigungs- oder die Urlaubsregelung, die arbeitsrechtliche Kündigungsregelung oder die Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall, keine Anwendung finden (vgl. das hg Erkenntnis vom 30. November 1999, 99/14/0264).

Im gegenständlichen Fall ist Inhalt der Ferdinand H und Gerlinde H auferlegten Verpflichtung nicht die Abwicklung eines konkreten (überschaubaren) Projektes, sondern eine auf Dauer angelegte Leistungserbringung. Die Arbeitsleistung im Rahmen eines Dauerschuldverhältnisses entspricht grundsätzlich - im Gegensatz zu jener im Rahmen eines Werkvertrages - der in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 angesprochenen Betätigung. Es ist auch nicht als rechtswidrig zu erkennen, wenn die belangte Behörde aus einer dauerhaften und kontinuierlichen Leistungserbringung - von Leistungen, die einer Entlohnung von monatlich 175.000 S bzw 52.500 S entsprechen - ein gewisses Maß an Eingliederung in den Betrieb der Beschwerdeführerin abgeleitet hat. Dem steht nicht entgegen, dass Gerlinde H Arbeiten auch in ihrem Privathaus erbracht hat.

Insbesondere im Hinblick auf das Fehlen des Unternehmerwagnisses kann der belangten Behörde nicht entgegengetreten werden, wenn sie - ungeachtet einer gewissen Freiheit von Ferdinand H und Gerlinde H in der Einteilung ihrer Arbeitszeit - nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Einkünfte dieser beiden Gesellschafter als solche nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 qualifiziert hat (vgl. das hg Erkenntnis vom 30. November 1999, 99/14/0226). Diese Gesetzesstelle setzt nicht voraus, dass die wesentlich beteiligten Beschäftigten die Geschäftsführerfunktion ausüben.

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 nicht öffentlicher Sitzung als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 26. April 2000

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2000:1999140339.X00

**Im RIS seit**

05.03.2002

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

© 2025 JUSLINE

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

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)