

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

20.01.1981

Geschäftszahl

2349/79

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden):

2424/79

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Hofstätter und die Hofräte Dr. Karlik, Dr. Simon, Dr. Kirschner und Dr. Schubert als Richter, im Beisein des Schriftführers Rat Dr. König, über die Beschwerde der Dkfm. F und W P, Wirtschaftstreuhandges.m.b.H. in G, vertreten durch Dr. Gerald Weidacher, Rechtsanwalt in Gleisdorf, Bürgergasse 52, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Steiermark, Berufungssenat 1, vom 15. Juni 1979, Zl. B 301-3/78, betreffend Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer 1977 und Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuervorauszahlung für 1978, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 3.320,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

An der beschwerdeführenden Wirtschaftstreuhand-GesmbH sind laut Gesellschaftsvertrag beteiligt:

- a) die Steuerberater W und Dkfm. F P. mit je 25 %
- b) die Ehefrau des W P. mit 49 %
- c) der Steuerberater G A. mit 1 %.

Gegenstand des Unternehmens sind laut Gesellschaftsvertrag die einer Steuerberatungsgesellschaft gemäß § 33 der Wirtschaftstreuhand-Berufsordnung (WT-BO) zustehenden Tätigkeiten. Die Gesellschaft hat einen oder mehrere Geschäftsführer. Sind mehrere Geschäftsführer bestellt, so ist jeder allein zur Vertretung der Gesellschaft befugt. Der bzw. die Geschäftsführer werden durch die Generalversammlung bestellt. Für die Dauer ihrer Eigenschaft als Gesellschafter wurden laut Gesellschaftsvertrag W und Dkfm. F P. zu Geschäftsführern bestellt, und außerdem solange, als sie gemäß § 29 WT-BO gesetzliche Vertreter sein können.

Die durch das Gesetz oder den Gesellschaftsvertrag den Gesellschaftern vorbehaltenen Beschlüsse werden in der Generalversammlung gefaßt. Die Generalversammlung ist beschlußfähig, wenn mindestens drei Viertel des Stammkapitals anwesend oder vertreten sind. Andernfalls kann eine neue Generalversammlung einberufen werden, bei der die Beschlußfähigkeit auch gegeben ist, wenn weniger als drei Viertel des Stammkapitals anwesend oder vertreten sind. Die Generalversammlung entscheidet - soweit das Gesetz nicht zwingend etwas anderes vorschreibt - mit einfacher Stimmenmehrheit.

Im Zuge der Veranlagung 1977 versagte das Finanzamt der Beschwerdeführerin die Anerkennung einer für die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer gemäß § 14 EStG 1972 gebildeten Abfertigungsrücklage mit der

Begründung, daß für die Beschwerdeführerin weder nach einem Kollektivvertrag noch nach den Vorschriften des Angestelltengesetzes gegenüber ihren Geschäftsführern eine Abfertigungspflicht bestehe.

Im Rechtsmittelverfahren wendete die Beschwerdeführerin im wesentlichen ein, daß die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer jeweils nur mit 25 % am Stammkapital der Beschwerdeführerin beteiligt seien, ihre Tätigkeit daher nach den Vorschriften des Angestelltengesetzes zu beurteilen sei und somit auch die Verpflichtung zur Leistung einer Abfertigung bestehe. Dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17. Mai 1977, Zlen. 311, 2343/75, Slg. Nr. 5134/F, liege ein anderer Sachverhalt zugrunde, das Beteiligungsausmaß betrage dort 60 %, das Erkenntnis vermöge sohin die Entscheidung des Finanzamtes nicht zu stützen.

Die Bestellung der beiden Geschäftsführer sei lediglich aus Vereinfachungsgründen im Rahmen des Gesellschaftsvertrages erfolgt; andernfalls hätte nämlich eine eigene Generalversammlung abgehalten werden müssen.

Schriftliche Dienstverträge seien nicht vorhanden, es wären aber mit den Geschäftsführern ebenso wie mit anderen leitenden Angestellten mündliche Dienstverträge abgeschlossen worden. Diesen zufolge betrage die wöchentliche Arbeitszeit der beiden Geschäftsführer mindestens 22 Arbeitsstunden. Außerdem bestehe hinsichtlich der Arbeits- und Urlaubseinteilung insofern keine freie Dispositionsmöglichkeit, als auf den Arbeitsanfall, auf die Dienstzeit- und Urlaubswünsche der beiden Geschäftsführer wie auch der leitenden Angestellten S. sowie auf den Umstand Bedacht genommen werden müsse, daß die Steuererklärungen der Klienten bis spätestens 13 Monate nach dem Ende eines Kalenderjahres zu erstellen seien. Ab 1. November 1977 betrage die wöchentliche Arbeitszeit der beiden Geschäftsführer 40 Stunden.

In der abweisenden Berufungsentscheidung (angefochtener Bescheid) ging die belangte Behörde davon aus, daß - worüber Einvernehmen bestehe - Gesellschafter-Geschäftsführer einen Abfertigungsanspruch nicht aus einem Kollektivvertrag ableiten könnten. Strittig sei ausschließlich die Frage, ob die Beschwerdeführerin gegenüber ihren beiden geschäftsführenden Gesellschaftern im Falle eines Widerrufs der Geschäftsführerbestellung auf Grund gesetzlicher Vorschriften zur Zahlung einer Abfertigung verpflichtet wäre. Das GmbH-Gesetz (GmbHG) kenne eine solche Verpflichtung nicht. Sie könnte sich daher ausschließlich aus § 23 Angestelltengesetz (AngG) ergeben. Dies hätte aber zur Folge, daß die Tätigkeit der beiden Geschäftsführer dem Angestelltengesetz unterliege. Aus der Aktenlage gehe hervor, daß W und Dkfm. F P. gemäß § 15 Abs. 1 letzter Satz GmbHG zu Geschäftsführern bestellt worden seien. Auf diese Weise bestellte Geschäftsführer unterlägen aber nicht dem Angestelltengesetz, sondern besonderen, im GmbHG näher bestimmten gesetzlichen Regelungen. So sei beispielsweise die Bestellung nur für die Dauer der Beteiligung an der Gesellschaft, und zwar unabhängig von deren Ausmaß, zulässig. Das bedeute, daß der Gesellschafter durch den Austritt aus der Gesellschaft auch seine Geschäftsführerfunktion verliere - eine Konsequenz, die bei einem an der Gesellschaft unbeteiligten Geschäftsführer undenkbar sei. Sonderregelungen seien auch hinsichtlich der Zulässigkeit des Widerrufs der Geschäftsführerbestellung gegeben (§ 16 Abs. 2 GmbHG).

Da die Tätigkeit der Geschäftsführer nicht nach dem Angestelltengesetz, sondern nach den Bestimmungen des GmbHG, das eine Abfertigungsverpflichtung nicht kenne, zu beurteilen sei, fehle es an einer gesetzlichen Verpflichtung zur Leistung einer Abfertigung, womit auch die Rücklagenzuführung gemäß § 14 EStG 1972 unzulässig wäre. Daran ändere auch der Umstand nichts, daß die Dienstnehmereigenschaft von Gesellschafter-Geschäftsführern grundsätzlich gegeben sein könne und im allgemeinen auch steuerlich anerkannt werde, da die Zulässigkeit der Bildung einer Abfertigungsrücklage nicht allein von der Dienstnehmereigenschaft dessen, für den die Rücklage gebildet werden solle, sondern darüber hinaus auch vom Vorliegen einer die Gesellschaft treffenden gesetzlichen Verpflichtung zur Zahlung einer Abfertigung im Falle der Auflösung des Dienstverhältnisses abhängt.

Im übrigen seien Gesellschafter-Geschäftsführer von Familiengesellschaften - sofern die Geschäftsführertätigkeit überhaupt im Rahmen eines Angestelltenverhältnisses ausgeübt werde - zum Unterschied von anderen angestellten Geschäftsführern nicht auf den Schutz des Angestelltengesetzes angewiesen, da sie, abgesehen von der im § 16 Abs. 2 GmbHG vorgesehenen Möglichkeit der Widerrufsbeschränkung auf wichtige Gründe, in der Lage seien, infolge der zweifellos meist gleichgelagerten Interessen in der Generalversammlung die erforderliche Stimmenmehrheit herbeizuführen und auf diese Weise gewünschte Beschlüsse zu erwirken bzw. unerwünschte Maßnahmen zu vermeiden. Dies treffe besonders auf den Beschwerdefall zu, da C P., die Ehegattin des einen und Schwägerin des anderen Geschäftsführers, bereits allein über eine Beteiligung von 49 % verfüge, während die beiden Geschäftsführer als Brüder zusammen mit 50 % am Stammkapital beteiligt seien. Bei dieser Sachlage bestehe gegenüber dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17. Mai 1977, Zlen. 311, 2343/75, Slg. Nr. 5134/F, kein sachverhaltsmäßiger Unterschied. Im übrigen habe der Verwaltungsgerichtshof die damalige Beschwerde nicht im Hinblick auf die 60%ige Beteiligung, sondern ausschließlich im Hinblick auf die im Gesellschaftsvertrag erfolgte Bestellung zum Geschäftsführer abgewiesen. Schließlich habe der Verwaltungsgerichtshof auch die arbeitsrechtlichen Entscheidungen Arb.Slg. Nr. 2114, 3119 und 4523 sowie aus der einschlägigen Literatur Tomandl, Wesensmerkmale des Arbeitsvertrages, Seite 138, zur Stützung seiner Rechtsauffassung ins Treffen geführt.

Nicht zuletzt sei darauf hinzuweisen, daß zwar grundsätzlich ein Dienstvertrag auch mündlich abgeschlossen werden könne, daß aber ein derartiger Vertrag, sollen dadurch Rechtsverhältnisse im wesentlichen zwischen Ehegatten, Geschwistern bzw. Verschwägerten geregelt werden, nach außen hin nur dann als Beweismittel oder als Mittel zur Glaubhaftmachung einer Behauptung anzuerkennen sein werde, wenn er formell abgeschlossen worden sei. Der Hinweis auf den mündlichen Dienstvertrag, der übrigens nur die wöchentliche Mindestarbeitszeit festlege und eine völlig freie Arbeits- und Urlaubseinteilung untersage, könne daher der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen.

Die vorliegende Beschwerde macht inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides geltend. Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 14 Abs. 1 EStG 72 in der für 1977 geltenden Fassung kann eine Rücklage für künftige Abfertigungen im Ausmaß bis zu 80 v. H. des Betrages, der den Arbeitnehmern bei Auflösung des Dienstverhältnisses am Bilanzstichtag als Abfertigung auf Grund gesetzlicher Anordnung oder auf Grund eines Kollektivvertrages bezahlt werden müßte, zu Lasten des Gewinnes gebildet werden.

Tatbestandsmäßig wesentlich ist für den Beschwerdefall

a) daß die Abfertigungsrücklage nur für Abfertigungsverpflichtungen gegenüber Arbeitnehmern gebildet werden kann,

b) daß die Abfertigung auf Grund gesetzlicher Anordnung oder auf Grund eines Kollektivvertrages bezahlt werden müßte.

Den Begriff des Arbeitnehmers erläutert § 14 leg. cit. nicht näher. Es ist ihm jene Bedeutung beizumessen, die ihm im Einkommensteuerrecht sonst zukommt; es muß sich sohin um einen Arbeitnehmer im Sinne des § 47 EStG 1972 handeln. Die belangte Behörde läßt nun zwar im angefochtenen Bescheid Zweifel an der Arbeitnehmereigenschaft des W und des Dkfm. F P. durchblicken, trifft aber keine eindeutige Feststellung, daß diese beiden als Geschäftsführer der Beschwerdeführerin nicht Arbeitnehmer wären. In Anbetracht dessen muß sich der Verwaltungsgerichtshof in Fortführung der im Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 9. Dezember 1980, Zlen. 1666, 2223, 2224/79, entwickelten Grundsätze auf die Aussage beschränken, daß ein Gesellschafter-Geschäftsführer, der - wie hier auf Grund eines unter 50 v.H. liegenden, mit keinem qualifizierten Stimmrecht ("Sperrminorität") ausgestatteten Anteiles am Stammkapital - zu einer Geschäftsführung nach den Weisungen eines anderen verhalten zu werden vermag, in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer Arbeitnehmer der GesmbH sein kann.

Ausschlaggebend für die abweisende Berufungsentscheidung ist, daß den beiden Geschäftsführern der Beschwerdeführerin nach Auffassung der belangten Behörde auf Grund gesetzlicher Anordnung keine Abfertigung bezahlt werden müßte. Die Tätigkeit der Geschäftsführer unterliege nicht dem Angestelltengesetz, sondern dem GmbHG, das keine Abfertigung vorsähe.

Der belangten Behörde ist insofern beizupflichten, als die Frage, ob auf Grund gesetzlicher Anordnung eine Abfertigung bezahlt werden müßte, nicht nach Abgabenrecht, sondern eben nach jenen (zivilrechtlichen) Bestimmungen zu beantworten ist, die die Bezahlung einer Abfertigung normieren. Dies ist nun, wie die belangte Behörde ebenfalls richtig erkennt, nach dem Angestelltengesetz, und zwar nach dessen § 23, der Fall. Die dort geregelte Abfertigung gebührt "dem Angestellten", das ist der Angestellte im Sinne des Angestelltengesetzes. Zur Lösung der Frage, ob die beiden Geschäftsführer der Beschwerdeführerin derartige Angestellte sein können, bietet sich zunächst § 1 Abs. 1 AngG an. Darnach gelten die Bestimmungen dieses Gesetzes für das Dienstverhältnis von Personen, die im Geschäftsbetrieb eines Kaufmannes - dies ist auch eine GesmbH (§ 61 Abs. 3 GmbHG im Zusammenhalt mit § 6 Abs. 1 HGB) - vorwiegend zur Leistung kaufmännischer (Handlungsgehilfen) oder höherer, nicht kaufmännischer Dienste - was bei GesmbH-Geschäftsführern regelmäßig zutreffen wird - oder zu Kanzleiarbeiten angestellt sind, wenn die vereinbarte oder tatsächlich geleistete Arbeitszeit bezogen auf den Monat mindestens ein Fünftel des 4,3fachen der durch Gesetz oder Kollektivvertrag vorgesehenen wöchentlichen Normalarbeitszeit beträgt. Nach Art. II Abs. 1 AngG finden die Bestimmungen dieses Gesetzes auch auf das Dienstverhältnis von Personen Anwendung, die vorwiegend zur Leistung kaufmännischer oder höherer, nicht kaufmännischer Dienste oder zu Kanzleiarbeiten bei Wirtschaftstreuhändern - dies können auch Kapitalgesellschaften sein (siehe insbesondere § 1 Abs. 1 und § 4 Abs. 2 Wirtschaftstreuhänder-Kammergesetz, sowie §§ 2, 7, 20, 23, § 29 Abs. 2 und §§ 31 - 33 WT-BO) angestellt sind, sofern die im § 1 Abs. 1 AngG umschriebenen zeitlichen Voraussetzungen erfüllt sind. Gemäß § 34 Abs. 1 WT-BO ist die Beschäftigung von Wirtschaftstreuhändern bei anderen Wirtschaftstreuhändern im Angestelltenverhältnis zulässig, wenn die im Angestelltenverhältnis beschäftigten Wirtschaftstreuhänder bei ihren Arbeitgebern die Stellung eines zeichnungsberechtigten Vertreters innehaben. Anstellung im Sinne des Angestelltengesetzes bedeutet völlige Eingliederung und Unterordnung des Dienstnehmers in den Geschäftsorganismus des Dienstgebers (Kapferl, Angestelltengesetz, E 1 zu § 1), durch weitgehende Ausschaltung der Bestimmungsfreiheit charakterisierte persönliche Abhängigkeit des Dienstnehmers vom Dienstgeber (Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. Mai 1980, Zl. 2397/79).

Auch aus der Sicht des Angestelltengesetzes bietet der von der belangten Behörde festgestellte Sachverhalt keine ausreichenden Anhaltspunkte, um ein Dienstverhältnis in Abrede zu stellen. Weder die bestehenden

Beteiligungsverhältnisse noch die zeitliche Verknüpfung von Geschäftsführerfunktion und Gesellschafterstellung schließen (für die Zeit der Geschäftsführung) eine Abhängigkeit der beiden Geschäftsführer im aufgezeigten Sinn aus (siehe abermals das hg. Erkenntnis Zl. 2397/79). Daß es sich bei der Beschwerdeführerin um eine "Familiengesellschaft" handelt, ist ebenfalls noch kein Grund gegen die Annahme eines Angestelltenverhältnisses. Dieser Umstand könnte gegen die Beschwerdeführerin nur durchschlagen, wenn nähere Anhaltspunkte gegeben wären, daß es bei den beiden Geschäftsführern an einem ernsthaften Dienstverhältnis (Angestelltenverhältnis) fehlt. Aus dem Blickwinkel einer "Familiengesellschaft" würde dies etwa zutreffen, wenn sich die Geschäftsführer durch vertragliche Abmachung mit nahestehenden Gesellschaftern einen Einfluß auf die Willensbildung der Gesellschaft gesichert hätten, der eine Geschäftsführung gegen ihren Willen ausschließt. In dieser Richtung mangelt es aber an ausreichenden Sachverhaltsfeststellungen, abgesehen davon, daß diese Frage für die Beschwerdeführerin im Rechtsmittelverfahren nicht zur Diskussion stand. Ist ein (ernsthaftes) Dienstverhältnis im Sinne des Angestelltengesetzes zu unterstellen, dann besteht auch bei "Familiengesellschaften" gegenüber der GesmbH als Dienstgeber ein Abfertigungsanspruch des Dienstnehmer-Geschäftsführers.

Die im angefochtenen Bescheid zitierten Ausführungen von Tomandl, a.a.O., stützen deshalb nicht die Auffassung der belangten Behörde, weil sie dem "nur Minderheitsanteile" besitzenden Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft, die Eignung zum Arbeitnehmer nicht absprechen (ebenso das hg. Erkenntnis vom 14. Dezember 1979, Zl. 2920/78).

Der belangten Behörde ist allerdings zuzubilligen, daß die von ihr zitierten zivilgerichtlichen Entscheidungen in der Geschäftsführung bei der GesmbH eine allein im GmbHG begründete Funktion sahen und ein Angestelltenverhältnis ausschlossen, und dies selbst dann, wenn der Geschäftsführer am Stammkapital überhaupt nicht beteiligt war. Diese früheren Entscheidungen trafen jedoch noch nicht die im neueren Schrifttum und in der neueren Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes und des Verwaltungsgerichtshofes für notwendig erachtete Unterscheidung zwischen der auf einem Gesellschafterbeschuß oder dem Gesellschaftsvertrag beruhenden Bestellung - welche den Geschäftsführern die körperschaftsrechtliche Funktion als vertretungsbefugte Organe der Gesellschaft verleiht - und dem die rein schuldrechtlichen Beziehungen im Innenverhältnis zur Gesellschaft regelnden Anstellungsverhältnis (siehe insbesondere das Urteil des Obersten Gerichtshofes vom 9. November 1976, 4 Ob 69/76, Arb.Slg. Nr. 9538, nochmals das hg. Erkenntnis Zl. 2397/79, das dort reichhaltig angeführte Schrifttum und das schon genannte Erkenntnis eines verstärkten Senates Zlen. 1666, 2223, 2224/79). Das Anstellungsverhältnis kann bei "Minderheitsgesellschafter-Geschäftsführern" der vorliegenden Art ein Dienstverhältnis im Sinne des Angestelltengesetzes sein (vgl. nochmals das Erkenntnis Zl. 2397/79, weiters Torggler, Die Rechtsstellung des GesmbH-Geschäftsführers, in "Der Gesellschafter", 1974, Seite 4 ff und 44 ff, besonders Seite 9, sowie Jirkuff, Pensionsrückstellungen und Abfertigungsrücklagen für Gesellschafter-Geschäftsführer einer GesmbH, ÖStZ Nr. 4/1979).

Der gegenteilige Standpunkt der belangten Behörde beruht auf einem Rechtsirrtum. Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 lit. a VwGG 1965 wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts aufzuheben, ohne daß noch auf den erstmals in der Beschwerde erhobenen Einwand der Beschwerdeführerin einzugehen war, ihre beiden Geschäftsführer hätten einen kollektivvertraglichen Abfertigungsanspruch. Das von der belangten Behörde ins Treffen geführte hg. Erkenntnis Slg. Nr. 5134/F (zu § 6b EStG 1967 ergangen) betraf nicht nur einen anderen Sachverhalt ("Mehrheitsgesellschafter-Geschäftsführer"), sondern ist auch durch das Erkenntnis eines verstärkten Senates Zlen. 1666, 2223, 2224/79 überholt.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG 1965 und die Verordnung des Bundeskanzlers vom 31. Oktober 1977, BGBl. Nr. 542. Die Abweisung eines Kostenmehrbegehrens war auszusprechen, weil eine Eingabengebühr nur je Beschwerdeausfertigung und nicht je Bogen zu entrichten war.

Wien, am 20. Jänner 1981