

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

24.10.2002

Geschäftszahl

2001/15/0062

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Vizepräsident Dr. W. Pesendorfer und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Reinisch, über die Beschwerde der E GmbH in F, vertreten durch Dr. Andrea Oberbichler und Dr. Michael Oberbichler, Rechtsanwälte in 5500 Bischofshofen, Sparkassenstraße 26, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Salzburg vom 4. Mai 1999, Zl. RV-299.97/1-9/97, betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 1993 - 1995, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 332,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

An der beschwerdeführenden GmbH waren bis zum 10. Februar 1993 die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer B.L. und J.H. zu je 50 % beteiligt. Am 10. Februar 1993 trat B.L. 25 % seiner Beteiligung an eine dritte Person ab. Streitpunkt im verwaltungsgerichtlichen Verfahren bildet die im Gefolge einer Lohnsteuerprüfung für den Zeitraum 1993 bis 1995 erfolgte Lohnversteuerung der Geschäftsführerbezüge des B.L. für das Jahr 1995 sowie die Einbeziehung der Geschäftsführervergütungen 2/93 - 12/93 des B.L. und der Geschäftsführervergütungen 1/94 - 12/95 des J.H. in die Beitragsgrundlage zur Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen sowie des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (Handelskammerumlage).

Im angefochtenen Bescheid wird ausgeführt, nach § 47 Abs. 2 EStG 1988 liege ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schulde. § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 besage, dass Bezüge und Vorteile von Personen, die an einer Kapitalgesellschaft nicht wesentlich beteiligt seien, auch dann Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit darstellten, wenn bei einer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisenden Beschäftigung die Verpflichtung, den Weisungen eines anderen zu folgen, auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmung fehle. Die Verpflichtung zur Entrichtung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen obliege allen Dienstgebern, die im Inland Dienstnehmer beschäftigten. Gemäß § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 geltenden Fassung seien Personen, die in einem Dienstverhältnis i.S. des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stünden, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen i.S. des § 22 Z 2 EStG 1988 Dienstnehmer i.S. der Regelungen betreffend Dienstgeberbeitrag. Nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 fielen unter die Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit u.a. die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich (zu mehr als 25 %) Beteiligte für eine sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisende Beschäftigung gewährt würden. Es möge zutreffen - so die belangte Behörde weiter in den Ausführungen ihrer Begründung -, dass die Geschäftsführer auf Grund ihrer Beteiligung keinen Weisungen unterlägen, Hilfskräfte heranzögen, ihre Arbeitszeit frei einteilten und den Erholungsurlaub festlegten. Ein steuerliches Dienstverhältnis sei insbesondere dann anzunehmen, wenn neben dem Vorliegen weiterer Merkmale, die für ein Dienstverhältnis sprächen, wie etwa laufende Gehaltszahlungen, den wesentlich Beteiligten kein Unternehmerrisiko treffe. Dem Einwand der Beschwerdeführerin, die Gesellschafter-Geschäftsführer würden schon deshalb Unternehmerrisiko tragen, weil sie für einen der Beschwerdeführerin gewährten Kredit die persönliche Bürgschaft übernommen hätten, sei zu entgegnen, dass die Übernahme derartiger Haftungen mit der Stellung als Gesellschafter und nicht mit jener als Geschäftsführer zusammenhänge. Es sei entscheidend, ob die Gesellschafter-Geschäftsführer in der Art eines

Dienstnehmers tätig seien. Erhebungen der Abgabenbehörde I. Instanz hätten ergeben, dass den Geschäftsführern Reisekosten, Auslagen und sonstige Aufwendungen (Arbeits- und Betriebsmittel) im Rahmen ihrer Funktionsausübung von der Beschwerdeführerin ersetzt würden. Weiters würden den Geschäftsführern gesellschaftseigene Kraftfahrzeuge zur Nutzung überlassen. Nach den entscheidungsrelevanten Feststellungen (kein Unternehmerrisiko, Auslagenersatz, laufende, gleich bleibende Gehaltszahlungen, Zurverfügungstellung der Arbeitsmittel etc.) seien die Einkünfte des B.L. und des J.H. als "Arbeitslöhne" i.S. der Bestimmungen des § 41 FLAG zu qualifizieren.

Den auch im Beschwerdefall 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 148/00, u.a., als unzulässig zurückgewiesen, weil er über die vorgetragenen Bedenken bereits mit Erkenntnis vom 7. März 2001, G 110/00, unter Verweis auf das Erkenntnis vom 1. März 2001, G 109/00, entschieden hatte.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Nach § 47 Abs. 1 EStG 1988 wird bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25) die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben (Lohnsteuer). Ein Dienstverhältnis liegt nach § 47 Abs. 2 EStG 1988 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 nach § 47 Abs. 2 dritter Satz EStG 1988 (idF BGBl Nr. 680/1994) weiters anzunehmen, wenn bei einer Person, die an einer Kapitalgesellschaft nicht wesentlich i.S. des § 22 Z 2 beteiligt ist, die Voraussetzungen des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b vorliegen.

Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zählt § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a die Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis. Nach § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b sind weiters Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit Bezüge und Vorteile von Personen, die an Kapitalgesellschaften nicht wesentlich i.S. des § 22 Z 2 beteiligt sind, auch dann, wenn bei einer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisenden Beschäftigung die Verpflichtung, den Weisungen eines anderen zu folgen, auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmung fehlt.

Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich (zu mehr als 25 %) Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Nach § 41 Abs. 1 FLAG haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigten. Dienstnehmer sind nach § 41 Abs. 2 leg. cit. Personen, die in einem Dienstverhältnis i.S. des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie (Rechtslage ab 1994, BGBl Nr. 818/1993) an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen i.S. des § 22 Z 2 EStG 1988. Als Beitragsgrundlage (Arbeitslöhne) bezeichnet § 41 Abs. 3 FLAG die Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie (Rechtslage ab 1994) Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art i.S. des § 22 Z 2 EStG 1988.

Insgesamt stellt nach dem oben zitierten Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1. März 2001 und der darauf beruhenden Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes beispielsweise vom 23. April 2001, 2001/14/0052, 2001/14/0054, und vom 10. Mai 2001/15/0061, das in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 für wesentlich beteiligte Gesellschafter normierte Vorliegen der sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses - bei Ausblendung der auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführenden Weisungsungebundenheit - vor allem auf die Kriterien der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft und das Fehlen des Unternehmerrisikos ab. Von Bedeutung ist noch das Merkmal der laufenden (wenn auch nicht notwendig monatlichen) Entlohnung. Dieselbe Beurteilung hat auch für die Einkünftequalifikation nicht wesentlich beteiligter Gesellschafter nach § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 zu gelten, bei denen ebenfalls die Weisungsfreiheit auf Grund gesellschaftsrechtlicher Regelungen (gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmungen) außer Betracht zu lassen ist.

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. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für diese Eingliederung.

Unternehmerrisiko 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. Auch hier kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse an. Im Vordergrund dieses Merkmals steht, ob dem Steuerpflichtigen tatsächlich - in seiner Stellung als Geschäftsführer - das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft. In die Überlegungen einzubeziehen sind auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen nicht überwälzbarer Ausgaben ergeben.

Der Verwaltungsgerichtshof hat bereits wiederholt ausgesprochen, dass es im gegebenen Zusammenhang nur auf das Unternehmerrisiko in Bezug auf die Eigenschaft als Geschäftsführer ankommt. Es kommt nicht auf ein

Wagnis aus der Stellung als Gesellschafter oder gar auf das Unternehmerwagnis der Gesellschaft an, weshalb der Haftung für Bankkredite der Gesellschaft keine Bedeutung zukommt (vgl. z.B. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. November 1996, 96/14/0028, vom 27. Jänner 2000, 98/15/0200, und vom 18. Juli 2001, 2001/13/0090). Da es auf die zivilrechtliche Einstufung des Leistungsverhältnisses zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter-Geschäftsführer nicht ankommt, lässt sich aus dem Beschwerdevorbringen nichts gewinnen, wonach mit den Geschäftsführern mündliche Werkverträge abgeschlossen worden seien (vgl. beispielsweise die Erkenntnisse vom 10. Mai 2001, 2001/15/0061, und vom 25. April 2002, 2001/15/0066, mwN).

Der angefochtene Bescheid weist auf laufende, gleich bleibende Gehaltszahlungen der Geschäftsführer hin. In der Beschwerde wird lediglich vorgebracht, dass "die Höhe der Geschäftsführerbezüge entsprechend dem Geschäftserfolg der Gesellschaft entsprechend neu festgesetzt wurde" (nach den Angaben in der Beschwerde stand jedem Geschäftsführer für die Geschäftsführung etwa im Jahr 1995 ein Honorar von 880.000 S zu). Damit wird aber kein konkret nachvollziehbarer Zusammenhang der Bezüge mit den wirtschaftlichen Parametern der Gesellschaft zur Darstellung gebracht (vgl. in diesem Zusammenhang etwa die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. Juli 2001, 2001/13/0084, und vom 27. August 2002, 2002/14/0068). Dass nach den Angaben in der Beschwerde dem Geschäftsführer B.L. das auf Grund der Ertragssituation für 1996 wesentlich reduzierte Honorar von 360.000 S zu gering gewesen sei und er zu diesen Konditionen nicht mehr bereit gewesen sei, weiterhin Leistungen zu erbringen, lässt ebenfalls - abgesehen davon, dass das Jahr 1996 außerhalb des zu beurteilenden Streitzeitraumes liegt - nicht erkennen, dass dieses Honorar dem Erfolg seiner Tätigkeit zuzuschreiben wäre.

Den Ausführungen, wonach den Geschäftsführern auf der Ausgabenseite kein Unternehmerrisiko zugekommen sei, tritt die Beschwerde nicht entgegen. Die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses weiters wesentliche Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Beschwerdeführerin ergab sich bereits durch die über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Geschäftsführungstätigkeit. Der Eingliederung eines Geschäftsführers in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft steht auch nicht entgegen, dass der Geschäftsführer an keine festen Arbeitszeiten gebunden ist oder daneben weitere Tätigkeiten (laut Beschwerde als Geschäftsführer bzw. Einzelunternehmer) ausübt (vgl. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. Juli 2001, 2001/13/0082, vom 27. Jänner 2000, 98/15/0200, und vom 28. November 2001, 2001/13/0114). Eine - in der Beschwerde ohnedies nicht näher ausgeführte - Vertretungsregelung steht einem Dienstverhältnis des Geschäftsführers nicht entgegen (vgl. z.B. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Jänner 2000, 98/15/0200, und vom 2. Juli 2002, 2001/14/0055). Für die steuerrechtliche Beurteilung ist es weiters nicht von Relevanz, ob die Geschäftsführer laut dem in der Beschwerde wiedergegebenen Inhalt des mündlichen Werkvertrages "selbst für die Kranken-, Unfall- und Pensionsversicherung aufzukommen und das Honorar der Einkommensteuer zu unterwerfen" hatten. Sollten den Geschäftsführern Ansprüche, die sich bei einem Arbeitsverhältnis i. S. des Arbeitsrechts ergeben (beispielsweise Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Urlaubsregelung), nicht zugestanden sein, steht dies ebenfalls nicht in Widerspruch zum Bestehen eines Dienstverhältnisses i.S. des § 47 Abs. 2 EStG 1988 (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. Dezember 2000, 99/14/0166).

Im Ergebnis ist damit der angefochtene Bescheid in Bezug auf die Dienstgeberbeitragspflicht (samt Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag) des wesentlich beteiligten Gesellschafters J.H. mit keiner Rechtswidrigkeit belastet. Dasselbe gilt betreffend den (ab Februar 1993) nicht wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer B.L. (vgl. auch das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 8. Juni 1995, 95/14/0040), wobei für dessen Einkünfte wegen der Subsumtion unter § 25 EStG 1988 auch die im Beschwerdeverfahren für das Jahr 1995 strittige Lohnsteuerpflicht gegeben war (§ 47 Abs. 1 EStG 1988). Der Vollständigkeit halber ist zum nicht wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer B.L., für den beide Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens offenbar die Einstufung nach § 25 Abs. 1 lit. b EStG 1988 für maßgeblich erachten (die Beschwerde unterscheidet in ihrer Argumentation im Wesentlichen nicht zwischen den beiden Geschäftsführern), festzuhalten, dass seine Geschäftsführertätigkeit ohnedies dem Grundtatbestand des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 (ohne Ausblendung einer auf gesellschaftsvertraglicher Regelung beruhenden Weisungsfreiheit nach § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b leg. cit.) zuzuordnen sein dürfte, zumal nach der Aktenlage (z.B. Gesellschaftsvertrag) und dem Vorbringen der Beschwerdeführerin kein Anhaltspunkt dafür besteht, dass auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmungen die Verpflichtung fehlt, den Weisungen eines anderen zu folgen (vgl. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. Dezember 2000, 99/14/0166, und vom 18. Juli 2001, 2001/13/0090).

Die Beschwerde war somit gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG i. V.m. der Verordnung BGBl. II Nr. 501/2001.

Wien, am 24. Oktober 2002