

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

24.10.2002

Geschäftszahl

2001/15/0077

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 N GmbH in G, vertreten durch Dr. Arnold Rechtsanwalts-Kommandit-Partnerschaft in 1010 Wien, Wipplingerstraße 10, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Steiermark vom 28. März 2001, Zl. RV 729/1-9/01, betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für 1994 bis 1999, zu Recht erkannt:

Spruch**Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.**

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

Begründung

Im Ergebnis einer bei der beschwerdeführenden Gesellschaft durchgeführten Prüfung der Aufzeichnungen gemäß § 151 Abs. 1 BAO stellte der Prüfer in seinem Bericht u.a. fest, dass die beschwerdeführende Gesellschaft drei Angestellte und drei Arbeiter beschäftigte. Die Bezüge des zu 100 % an der beschwerdeführenden Gesellschaft beteiligten Geschäftsführers in Höhe von 150.000 S (für Jänner bis März 1994), 565.000 S (1994/95), 570.000 S (1995/96), je 700.000 S (1996/97 und 1997/98), 633.000 S (1998/99) und 540.000 S (für April bis Dezember 1999), zusammen 3.858.000 S, sowie ein Sachbezug in Form der Privatnutzung des Firmenwagens von zusammen 464.873 S, seien nicht in die Bemessung des Dienstgeberbeitrags und des Zuschlags dazu einbezogen worden. Daraus errechnete der Prüfer einen Dienstgeberbeitrag von insgesamt 194.529 S und einen Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag von 22.099 S.

Mit "Haftungs- und Abgabenbescheid" vom 17. Februar 2000 "über den Prüfungszeitraum vom 1.1.94 bis 31.12.99" sprach das Finanzamt hinsichtlich des Dienstgeberbeitrags zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen aus: "Somit verbleiben zur Nachzahlung

194.529 S", hinsichtlich des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag sprach es aus: "Somit verbleiben zur Nachzahlung 22.099 S". In der Begründung verwies das Finanzamt auf den "beiliegenden Bericht".

In der dagegen erhobenen Berufung führte die beschwerdeführende Gesellschaft aus, dass im bekämpften Bescheid für den genannten Prüfungszeitraum der Dienstgeberbeitrag mit 194.529 S und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag mit 22.099 S festgesetzt worden seien. Aus der Beilage zum Prüfungsbericht, auf den in der Begründung des Bescheides verwiesen werde, gehe hervor, dass im Prüfungszeitraum die Geschäftsführerbezüge nicht in die "DB- und DZ-Bemessung" einbezogen worden seien. Die sich daraus ergebenden Nachforderungen würden betragen: Dienstgeberbeitrag 173.610 S und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag ca. 20.447 S. In den weiteren Berufungsausführungen widersprach die beschwerdeführende Gesellschaft der in der Beilage zum Prüfungsbericht zur Begründung des mit Berufung bekämpften Bescheides vertretenen Auffassung, dass ihr Geschäftsführer in den betrieblichen Organismus eingegliedert sei und ein Unternehmerrisiko trage. "Sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" lägen keinesfalls vor.

Nach einer die Berufung abweisenden Berufungsvorentscheidung und einem dagegen eingebrachten Vorlageantrag wies die belangte Behörde mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid die Berufung ab. Die Entlohnung des Geschäftsführers erfolge in gleichen Beträgen, ohne Bezug auf das Betriebsergebnis. Abweichende Abrechnungsspitzen seien möglich. Bezugskürzungen oder gar der Entfall der Bezüge im Falle schlechter Ergebnisse seien "mangels eines schriftlichen Vertrages" nicht erkennbar. Auslagenersätze würden

von der Gesellschaft fallweise gewährt; ein Fahrzeug werde für betriebliche und private Fahrten zur Verfügung gestellt. Eine Gegenüberstellung der Gewinne laut Bilanz und der Geschäftsführergehälter laut Bilanz lasse keine Abhängigkeit der Höhe der Geschäftsführerbezüge von der Höhe der Jahresgewinne und auch - nach der ab dem Wirtschaftsjahr 1998/99 geltenden Neuregelung - von der Höhe der Ergebnisse der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit erkennen. Im Gegenteil sei bei dem laut Bilanz schlechtesten Ergebnis im Prüfungszeitraum für das Wirtschaftsjahr 1996/97 bei einem Jahresgewinn von 618.591 S das im Vergleich zu den anderen Jahren höchste Geschäftsführergehalt von 700.000 S vergütet worden. Der Geschäftsführer sei "im Büro tätig"; Personalentscheidungen, Personalaufsicht, Kundenbetreuung, Verkauf und Telefonate seien im Arbeitsablauf enthalten. Damit sei klar gestellt, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer leitend tätig und in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft eingegliedert sei. Weiters sei der Geschäftsführer mit den Betriebsmitteln der Gesellschaft tätig, was eine Eingliederung in das Unternehmen der Gesellschaft ableiten lasse.

Im Ergebnis vertrat die belangte Behörde die Auffassung, dass die Beschäftigung des Geschäftsführers ungeachtet seiner gleichzeitigen Eigenschaft als Alleingesellschafter mit Ausnahme der Weisungsgebundenheit sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 aufweise. Aus seiner Geschäftsführertätigkeit erziele der Gesellschafter-Geschäftsführer demnach Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstich 2 EStG 1988, weshalb er im Sinne der Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG in der ab dem Jahr 1994 anzuwendenden Fassung Dienstnehmer sei. Dies habe die Pflicht der Beschwerdeführerin ausgelöst, von den Bezügen des Geschäftsführers einen Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag abzuführen.

Dagegen richtet sich die vorliegende Beschwerde, worin sich die beschwerdeführende Gesellschaft in ihrem Recht verletzt erachtet, "für unseren Geschäftsführer keinen Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und keinen Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag leisten zu müssen. Außerdem hätte ein Gesamtbescheid ergehen müssen und nicht ein Zusatzbescheid."

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Den Dienstgeberbeitrag haben gemäß § 41 Abs. 1 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 (FLAG) alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Gemäß § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 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 ist der Beitrag des Dienstgebers 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 EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Die gesetzliche Grundlage für die Erhebung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag bildet für die Streitjahre 1994 bis 1998 § 57 Abs. 7 und 8 des Handelskammergesetzes (HKG), für 1999 § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (WKG).

Zur Auslegung der in der Vorschrift des § 41 Abs. 2 und 3 FLAG angeführten Bestimmung des § 22 Z 2 Teilstich 2 EStG 1988 nach der Abweisung der vom Verwaltungsgerichtshof gestellten Anfechtungsanträge durch den Verfassungsgerichtshof sei zur Vermeidung von Wiederholungen auf die hg. Erkenntnisse vom 23. April 2001, 2001/14/0054, und 2001/14/0052, vom 10. Mai 2001, 2001/15/0061, und vom 18. Juli 2001, 2001/13/0063, verwiesen. Wie den Gründen der genannten Erkenntnisse entnommen werden kann (§ 43 Abs. 2 Satz 2 VwGG), werden Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstich 2 EStG 1988 vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer GesmbH dann erzielt, wenn - bezogen auf die tatsächlich vorzufindenden Verhältnisse - feststeht,

- dass der Gesellschafter-Geschäftsführer zufolge kontinuierlicher und über einen längeren Zeitraum andauernder Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in den Organismus des Betriebes seiner Gesellschaft eingegliedert ist,
- dass ihn unter Bedachtnahme auf die Einnahmen- bzw. Ausgabenschwankungen kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis trifft und
- dass er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhält.

Im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1. März 2001, G 109/00, wird unter Anführung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Anzeichen für ein Dienstverhältnis seien, im Fall der - auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführenden - Weisungsungebundenheit ihre Unterscheidungskraft verlieren und daher für die Lösung der Frage, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses im Vordergrund stehen, nicht brauchbar sind. Zu den Merkmalen, die in diesem Sinn vor dem Hintergrund der Weisungsungebundenheit ihre Indizwirkung zur Bestimmung des durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichneten Typusbegriffes des steuerlichen Dienstverhältnisses verlieren, gehören vor allem eine feste Arbeitszeit, ein fester Arbeitsort, die arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, Anwendbarkeit typischer arbeitsrechtlicher Vorschriften, wie Arbeits- und Urlaubsregelung,

Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz (vgl. auch die hg. Erkenntnisse vom 19. Dezember 2001, 2001/13/0242, und vom 12. September 2002, 2002/15/0117).

Mit den umfangreichen Ausführungen, beim betreffenden Geschäftsführer lägen nicht "sonst alle" Merkmale eines Dienstverhältnisses iSd § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vor, ist die beschwerdeführende Gesellschaft auf die erwähnte hg. Rechtsprechung im Gefolge des erwähnten Erkenntnisses des Verfassungsgerichtshofes vom 1. März 2001 zu verweisen. Insbesondere der Hinweis der beschwerdeführenden Gesellschaft, es handle sich beim Geschäftsführer um einen Alleingesellschafter, der zu 100 % an der beschwerdeführenden Gesellschaft beteiligt ist und die GesmbH jederzeit nach dem Umwandlungsgesetz auf sich umwandeln könne, geht ins Leere, hat der Verwaltungsgerichtshof doch wiederholt zum Ausdruck gebracht, dass die steuerliche Betrachtung die Trennung der Gesellschafts- und Geschäftsführungssphäre erfordert (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 19. Juni 2002, 2001/15/0068).

Soweit die beschwerdeführende Gesellschaft vorträgt, es liege ein Auftragsvertrag über das Erteilen von Weisungen vor, genügt es auf die hg. Rechtsprechung hinzuweisen, wonach es für die zivilrechtliche Einstufung des Leistungsverhältnisses zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter-Geschäftsführer nicht ankommt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25. April 2002, 2001/15/0066, mwN).

Mit der Ansicht, das Vorliegen eines Unternehmerrisikos erweise zwar das Nichtvorliegen eines Dienstverhältnisses, nicht aber erweise das Nichtvorliegen eines Unternehmerrisikos das Vorliegen eines Dienstverhältnisses, ist die beschwerdeführende Gesellschaft auf die erwähnte hg. Rechtsprechung im Anschluss an das erwähnte Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1. März 2001 zu verweisen, welche das Fehlen eines Unternehmerwagnisses als Merkmal einer Beschäftigung iSd § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 sieht.

Zum Vorliegen eines Unternehmerwagnisses des Geschäftsführers führt die beschwerdeführende Gesellschaft an, der Geschäftsführer sei "jedweden arbeitsrechtlichen Schutzes beraubt", es fehlten ein

13. und 14. Monatsgehalt, die Begünstigung des Arbeitnehmer- bzw. Verkehrsabsatzbetrages sowie für Überstundenzuschläge, der Geschäftsführer genieße keine Vorrechte im Konkurs der Gesellschaft, habe keinen Anspruch auf Insolvenzausfallsgeld oder auf Arbeitslosenversicherung und komme nicht in den Genuss der Begünstigungen des Dienstnehmerhaftpflichtgesetzes. Damit zählt die beschwerdeführende Gesellschaft aber gerade jene Merkmale auf, die nach der oben erwähnten hg. Rechtsprechung für die Beurteilung der Tätigkeit eines Geschäftsführers, ob steuerlich ein Dienstverhältnis vorliegt, unmaßgeblich sind.

Nichts für ihren Standpunkt gewinnen kann die beschwerdeführende Gesellschaft, wenn sie ins Treffen führt, dass der Geschäftsführer zur persönlichen Haftung (etwa nach den §§ 9 und 80 BAO) herangezogen werden könne und auch nicht unter den Schutz des Kautionschutzgesetzes falle (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 20. März 2002, 2001/15/0064).

Den Feststellungen über die Höhe der Geschäftsführerbezüge und der Aussage der belangten Behörde, im Wirtschaftsjahr mit dem im Prüfungszeitraum geringsten Jahresgewinn sei die höchste Geschäftsführervergütung bezogen worden, tritt die Beschwerde nicht entgegen. Soweit die beschwerdeführende Gesellschaft die von ihr behauptete Abhängigkeit der Geschäftsführerbezüge vom Jahresgewinn und die von der belangten Behörde vermissten großen Schwankungen der Geschäftsführerbezüge damit erklärt, dass auch die Bezugsgrößen (Gewinn bzw. Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit) keinen größeren Schwankungen in den maßgeblichen Jahren unterlegen seien, zeigt sie nicht auf, dass der Geschäftsführer ein Unternehmerwagnis getragen hat. Der Gerichtshof hat des Öfteren ausgesprochen, dass mit Rücksicht auf die besonderen Schwierigkeiten der Feststellung des tatsächlichen Sachverhaltes, die sich bei den in Rede stehenden Leistungsverhältnissen ergeben, bei der Sachverhaltsfeststellung - um dem Objektivierungserfordernis hinreichend Rechnung zu tragen -

der nach außen in Erscheinung tretenden tatsächlichen Abwicklung der Leistungsbeziehung die wesentliche Bedeutung beizumessen ist (vgl. abermals das hg. Erkenntnis vom 25. April 2002, 2001/15/0066). Über den mehrjährigen Prüfungszeitraum nicht wesentlich schwankende Geschäftsführervergütungen, allein erklärt mit dem nicht wesentlich schwankenden Betriebsergebnis, lassen nicht erkennen, dass der Geschäftsführer ein Unternehmerwagnis getragen hätte oder dass bei der wirtschaftlichen Entwicklung des Unternehmens ein solches zu erwarten gewesen wäre.

Die organisatorische Eingliederung des Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus sieht die beschwerdeführende Gesellschaft deshalb als nicht gegeben an, weil der Geschäftsführer zu 100 % an der beschwerdeführenden Gesellschaft beteiligt sei und als Alleingesellschafter nicht in einen fremden Organismus eingegliedert sei, weil ihm doch die GesmbH zu 100 % gehöre. Der Verwaltungsgerichtshof hat jedoch regelmäßig eine organisatorische Eingliederung in den Geschäftsbetrieb der Gesellschaft auch bei Alleingesellschaftern für möglich angesehen (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 28. November 2001, 2001/13/0114, vom 27. Februar 2002, 2001/13/0103, vom 20. März 2002, 2001/15/0059, und das bereits erwähnte hg. Erkenntnis vom 19. Juni 2002, 2001/15/0068).

Schließlich wendet sich die beschwerdeführende Gesellschaft dagegen, dass die belangte Behörde ihrem Bescheid nicht dem § 41 Abs. 3 FLAG entsprechend die "Summe der Arbeitslöhne" zugrunde gelegt habe, sondern lediglich den "strittigen Betrag, der auf unseren Alleingesellschafter in seiner Eigenschaft als

Geschäftsführer entfällt". Da die beschwerdeführende Gesellschaft Personen beschäftigte, deren Dienstnehmereigenschaft unstrittig sei, hätte ein "Gesamtbescheid (in dem Sinn, dass die gesamte Bemessungsgrundlage angeführt wird)" ergehen müssen.

Damit weist die beschwerdeführende Gesellschaft zutreffend darauf hin, dass die belangte Behörde die Arbeitslöhne der im Prüferbericht festgehaltenen drei Arbeiter und drei Angestellten nicht berücksichtigt hat. Soweit die belangte Behörde dies in der Gegenschrift unter das Neuerungsverbot zählt, ist ihr entgegen zu halten, dass der Sachverhalt, die beschwerdeführende Gesellschaft habe mehrere Dienstnehmer beschäftigt, den aktenkundigen Prüferfeststellungen zu entnehmen ist und die rechtliche Frage, ob der Abgabenbescheid als Bemessungsgrundlage die Summe aller Arbeitslöhne zu enthalten hat, nicht unter das Neuerungsverbot fällt.

Allerdings hat der Verwaltungsgerichtshof bei Beschwerden iSd Art. 131 Abs. 1 Z 1 B-VG den angefochtenen Bescheid lediglich im Rahmen des geltend gemachten Beschwerdepunktes (§ 28 Abs. 1 Z 4 VwGG) auf seine Rechtmäßigkeit zu prüfen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 24. April 2002, 2002/16/0092).

Die Abweisung der Berufung als unbegründet ist so zu werten, als ob die belangte Behörde einen mit dem mit Berufung bekämpften Bescheid des Finanzamtes im Spruch übereinstimmenden Bescheid erlassen hätte (vgl. das hg. Erkenntnis vom 26. September 2000, 2000/13/0042, sowie Ritz, BAO2, Tz 3 zu § 289).

War der Spruch des Bescheides unklar, so konnte zu seiner Auslegung die Begründung herangezogen werden (vgl. das hg. Erkenntnis vom 31. Jänner 2001, 2000/13/0001, und Ritz, BAO2, Tz 7 zu § 92 und Tz 17 zu § 93). Dementsprechend gingen die beschwerdeführende Gesellschaft und die Behörde im Berufungsverfahren davon aus, dass mit dem erstinstanzlichen Bescheid der Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag in der als "verbleiben zur Nachzahlung " angesprochenen Höhe unter Zugrundelegung der im zur Begründung verwiesenen Prüferbericht ausgewiesenen Bemessungsgrundlagen festgesetzt werden sollten.

Solcherart vermag die beschwerdeführende Gesellschaft aber nicht aufzuzeigen, in welchem konkreten subjektiven Recht sie im Rahmen des geltend gemachten Beschwerdepunktes dadurch verletzt sein sollte, dass die belangte Behörde die Arbeitslöhne der übrigen Dienstnehmer der beschwerdeführenden Gesellschaft nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogen, dementsprechend nicht einen höheren Dienstgeberbeitrag festgesetzt, die (wohl) abgeführten Beträge an Dienstgeberbeitrag nicht (wie im Bescheidvordruck des Finanzamtes vorgesehen) als "bereits verbucht" abgezogen und letztlich denselben Betrag, wie er dem angefochtenen Bescheid zu Grunde lag, als Nachforderungsbetrag errechnet hatte.

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

Von der Durchführung der beantragten Verhandlung konnte aus den Gründen des § 39 Abs. 2 Z 6 VwGG abgesehen werden.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. II Nr. 501/2001.

Wien, am 24. Oktober 2002