

VWGH: LOHNNEBENKOSTENPFLICHT FÜR WESENTLICH BETEILIGTE GESELLSCHAFTER- GESCHÄFTSFÜHRER (ÄNDERUNG DER RECHTSRECHNUNG DES VWGH)

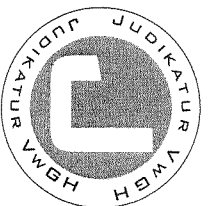
Die bisherige Rechtsprechung zu § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG war von einer Gesamtschau geprägt und stellte dabei auf die Kriterien des fehlenden Unternehmerwagnisses, einer laufenden Entlohnung und die Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Kapitalgesellschaft ab. Nunnmehr soll lediglich das letztgenannte Element entscheidend sein.

§ 22 Z 2 EStG 1988, § 47 Abs 2 EStG 1988, § 41 FLAG,
§ 57 Handelsskammergesetz

VWGH 10.11.2004, 2003/13/0018

Kurzdarstellung des Sachverhalts:

Der beschwerdeführenden GmbH wurde der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen nach § 41 FLAG samt Zuschlägen aus den Jahren zu 90% am Stammkapital beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer gewährten Vergütungen vorgeschrieben. In der dagegen erhobenen Berufung wurde vorgebracht, dass die Beurteilung der Geschäftsführer-Vergütungen als Einkünfte nach § 22 Z 2 TS 2 EStG 1988 verfehlt sei, da der Geschäftsführer ein Unternehmerisiko trage.



Aus den Entscheidungsgründen:

[...] 3.1 [...] Wie der Verwaltungsgerichtshof seit den Erkenntnissen vom 18.9.1996, 96/15/0121, und vom 20.11.1996, 96/15/0094, in ständiger Rechtsprechung zu Recht 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 das Vorliegen der auf Grund des gesellschaftsrechtlichen Verhältnisses fehlenden Weisungsgebundenheit anzunehmen. Sodann ist zu beurteilen, ob die Voraussetzungen der Unselbständigkeit oder jene der Selbständigkeit im Vordergrund stehen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl hierzu die im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1.3.2001, G 109/00, zitierte hg Judikatur) stellt das steuerliche Dienstverhältnis auf die Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den ge-

schäftlichen Organismus des Arbeitgebers sowie das des Fehlens des Unternehmerwagnisses ab; [...] Der Begriff des steuerlichen Dienstverhältnisses ist somit ein durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichneter Typusbegriff [...]

3.3 All diesen Entscheidungen legte der Verwaltungsgerichtshof die Rechtsanschauung zu Grunde, dass Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer GmbH dann erzielt werden, 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 weder das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen noch jenes der Schwankungen ins Gewicht fallender nicht überwälzbarer Ausgaben trifft und
- dass er eine laufende, wenn auch nicht notwendigermaßen Entlohnung erhält. [...]

3.5 [...] Den vom Verfassungsgerichtshof [...] angestellten Überlegungen, dass aus der Höhe der Beteiligung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters das Schwinden einer Erkennbarkeit jeglicher Merkmale eines Dienstverhältnisses resultieren könnte, vermochte der Verwaltungsgerichtshof nicht zu folgen.

4.1 Die Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft hat der Verwaltungsgerichtshof in einem funk-

tionalen Verständnis dieses Begriffes mit einer auf Dauer angelegten kontinuierlichen Leistung des Gesellschafters entweder in der Geschäftsführung oder im operativen Bereich der Gesellschaft als verwirklicht angesehen. [...]

5. Eine Überprüfung der Rechtsanschaungen [...] gibt [...] dazu Anlass, die bisher vertretene Rechtsauffassung dahin zu revidieren, dass in Abkehr von der Annahme einer Gleichwertigkeit der zu Punkt 3.3. genannten Merkmale die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerwagnisses und des laufenden Anfallens einer Entlohnung in den Hintergrund zu treten haben und entscheidende Bedeutung vielmehr dem Umstand zukommt, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist. Zu diesem Ergebnis ist der Verwaltungsgerichtshof aus nachstehenden Überlegungen gelangt:

5.1 Die Schwierigkeiten, welche die Auslegung der Vorschrift des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 bereitet, wurden vornehmlich in der vom Gesetzgeber gebrauchten Wortfolge „sonst alle“.

Dass der Gesetzgeber mit dem Wort „sonst“ den Umstand der gesellschaftsvertraglich begründeten Freiheit des Geschäftsführers (oder in anderer Weise für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters) von jeder Fremdbestimmung ansprechen und damit das Merkmal der Weisungsgebundenheit als Tatbestandsvoraussetzung der Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 beseitigen wollte, hat der Verwaltungsgerichtshof schon in seinen Erkenntnissen vom 18.9.1996, 96/15/0121, und vom 20.11.1996, 96/15/0094, ausgesprochen und an diesem Verständnis von der Bedeutung des Ausdrucks „sonst“ auch in der Folge festgehalten. Der Verwaltungsgerichtshof bleibt bei diesem Verständnis.

Ist die Bedeutung des Wortes „sonst“ in der Bestimmung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 klargestellt, dann gilt es, den Bedeutungsgehalt des Wortes „alle“ in dieser Gesetzesvorschrift zu erforschen.

Der Verfassungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 1.3. 2001, G 109/00, VfSlg Nr 16.098, dargelegt, dass die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur Abgrenzung selbständiger von nichtselbständiger Arbeit einem – vom Verfassungsgerichtshof geteilten – Verständnis der Gesetzeslage entspreche, welches die Begriffe der Selbständigkeit/Unselbständigkeit und des Dienstverhältnisses sowie des Arbeitnehmers im steuerlichen Sinn nicht als durch § 47

EStG 1988 abschließend definiert ansieht, sondern als durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichneten „Typusbegriff“ deutet. [...] Der Verfassungsgerichtshof verstand unter dem in der Vorschrift des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 gebrauchten Ausdruck „alle“ in seinem Erkenntnis somit augenscheinlich die außerhalb der Weisungsgebundenheit – nach der Besonderheit des Leistungsverhältnisses eines Gesellschafters zu seiner Gesellschaft – noch in Betracht kommenden Merkmale eines steuerrechtlichen Dienstverhältnisses, wie sie von der Rechtsprechung als zu den gesetzlich durch § 47 Abs 2 EStG 1988 definierten Tatbestandsvoraussetzungen hinzutretend entwickelt worden waren. [...]

5.2 Die Legaldefinition des § 47 Abs 2 EStG 1988 beschreibt das steuerrechtliche Dienstverhältnis allerdings mit zwei Merkmalen, nämlich der Weisungsgebundenheit einerseits und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers andererseits. [...] In den hg. Erkenntnissen vom 17.5.1989, 85/13/0110, (zitiert im genannten Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes), vom 31.7.1996, 95/13/0220, vom 9.7.1997, 95/13/0289, vom 23.5.2000, 97/14/0167, vom 20.12.2000, 99/13/0223, vom 25.1.2001, 95/15/0074, und zuletzt vom 24.6.2004, 2001/15/0113, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass (nur) in Fällen, in denen die im Gesetz festgeschriebenen Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos) Bedacht zu nehmen ist.

Wird das in § 47 Abs 2 EStG 1988 normierte Tatbestandsselement der Weisungsgebundenheit durch den Ausdruck „sonst“ in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 beseitigt (oder im Verständnis des oben referierten hg. Erkenntnisses vom 23.4.2001, 2001/14/0054, „hinzugedacht“), dann kann sich der Ausdruck „alle“ in derselben – auf die gesetzliche Definition des steuerrechtlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs 2 EStG verweisenden – Vorschrift damit (primär) nur auf das verbleibende gesetzliche Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers beziehen. Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen eines Unternehmerrisikos oder einer als „laufend“ zu erkennenden Lohnzahlung, kann in einer dem Gesetzeswortlaut verpflichteteren Auslegung Bedeutung für die Verwirklichung des Tatbestandes des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nur noch in solchen Fällen zukommen, in denen

eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht klar zu erkennen wäre.

Hievon wird in aller Regel aber nicht auszugehen sein, weil die Frage nach der Eingliederung des tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft weiterhin nach jenem zu Punkt 4.1. referierten Verständnis von diesem Tatbestandsmerkmal zu beantworten ist [...].

6. Liegt bei der Tätigkeit eines Gesellschafters für seine Gesellschaft eine auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführende Weisungsbundenheit vor, wie sie der Ausdruck „sonst“ in der in Rede stehenden Vorschrift unterstellt, dann sind im Falle der klar erkennbaren Einglie-

derung des Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft alle weiteren Merkmale, die vor dem Hintergrund einer weisungsbundenen Tätigkeit (im Zweifelsfall zusätzlich heranziehbar) Indizien für ein Dienstverhältnis wären, für das Vorliegen des Tatbestandes nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 ebenso irrelevant wie die zivilrechtliche Gestaltung der Leistungsbeziehung zwischen Gesellschaft und tätigen Gesellschafter. [...]

7. Im vorliegenden Beschwerdefall über über 90 % des Stammkapitals verfügende Geschäftsführer der beschwerdeführenden Gesellschaft seine Geschäftsführungstätigkeit unstrittig seit vielen Jahren aus. Das Merkmal seiner Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft ist zweifelstfrei gegeben. [...]

ANMERKUNG

Vom Dienstnehmerbegriff des § 41 Abs 2 FLAG sind auch an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd § 22 Z 2 des EStG 1988 erfasst. Eine wortgleiche Definition des Dienstnehmers findet sich auch in § 2 lit a KommStG 1993. Gemäß § 22 Z 2 TS 2 EStG stellen „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“ Einkünfte aus selbständiger Arbeit dar. Mit der – auf Grund der zitierten Weisungsnormen auch für die Dienstgeberbeitrags- sowie für die Kommunalsteuerpflicht einer GmbH für ihren weisungsfreien wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer – entscheidenden Frage, wann eine Beschäftigung „sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses“ aufweise, beschäftigte sich der VfGH schon bisher in einer Vielzahl von Erkenntnissen (vgl den Überblick bei Käferböck, eoclex 2002, 910 ff).

Die bisherige Rechtsprechung des VwGH zur Auslegung des § 22 Z 2 TS 2 EStG lässt sich wie folgt zusammenfassen: Der VwGH vertrat zunächst die Ansicht, dass der Gesetzgeber durch die Verwendung des Wortes „sonst“ das Merkmal der Weisungsbundenheit des Gesellschaftler-Geschäftsführers als Tatbestandsvoraussetzung der Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 TS 2 EStG 1988 beseitigen wollte. Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse prüfte der VwGH – unter Hinzu denken der Weisungsbundenheit – sodann, ob sonst alle übrigen Merkmale eines steuerlichen Dienstverhältnisses erfüllt sind. Der VwGH sah dabei das Vorliegen eines Dienstverhältnisses nicht

als durch die Legaldefinition des § 47 Abs 2 EStG abschließend definiert an, sondern deutete dieses als einen durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichneten „Typusbegriff“. Diese Merkmale seien beim Gesellschaftler-Geschäftsführer die organisatorische Eingliederung in den Geschäftsbetrieb seiner Gesellschaft, das Fehlen eines Unternehmerwagnisses, sowie eine laufende Entlohnung.

An dieser Rechtsprechung des VwGH wurde vom Schrifttum immer wieder Kritik vorgebracht (vgl etwa Sedlacek, ÖStZ 1997, 89 ff; Heidinger, SWK 1997, S 82), weshalb sich schließlich der VwGH selbst auf Grund der Unbestimmtheit des § 22 Z 2

TS 2 EStG veranlasst sah, beim VfGH diesbezüglich Anträge auf Einleitung eines Gesetzesprüfungsverfahrens dieser sowie der auf sie verweisenden Bestimmungen im FLAG und im KommStG einzuleiten.

Der VfGH kam den Aufhebungsbegehren des VwGH nicht nach (vgl VfGH 1.3.2001, G 109/00; 7.3. 2001, G 110/00). Er sah keine Verfassungswidrigkeit von Bestimmungen des FLAG sowie des KommStG hinsichtlich der durch Verweis auf § 22 Z 2 EStG bewirkten Einbeziehung von wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern in deren Anwendungsbereich. Weiters konnte er auch keinen Verstoß des § 22 Z 2 TS 2 EStG gegen das Bestimmtheitsgebot erblicken und bestatigte vielmehr die bisherige zu § 22 Z 2 TS 2 EStG entwickelte Rechtsprechung, weshalb das vorab geschilderte Prüfungsschema vom VwGH auch in der Ära nach der Aufhebung beibehalten wurde und daher weiterhin kritisiert wurde (vgl etwa Käferböck, eoclex 2002, 910 ff mwN).

Im vorliegenden Erkenntnis revidierte der VwGH in einem verstärkten Senat seine bisherige Auffassung. Die Frage, ob abseits der beim Gesellschafter-Geschäftsführer fehlenden Weisungsgebundenheit „alle“ Merkmale eines steuerlichen Dienstverhältnisses vorliegen, sei nicht mehr anhand einer Mehrzahl von (gleichwertigen) Merkmalen zu beurteilen, sondern nur anhand des Merkmals der organisatorischen Eingliederung. Der VwGH fühlt sich bei der Auslegung des § 22 Z 2 TS 2 EStG nur mehr der Legaldefinition des § 47 Abs 2 EStG verpflichtet, welche lediglich zwei Kriterien enthält, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. Der VwGH führt weiters aus, dass sich somit der Ausdruck „alle“ in § 22 Z 2 TS 2 nur auf das verbleibende gesetzliche Kriterium der organisatorischen Eingliederung beziehen könne, da das in § 47 Abs 2 normierte Merkmal der Weisungsgebundenheit in § 22 Z 2 TS 2 durch den Ausdruck „sonst“ beseitigt sei. Die Prüfung weiterer Merkmale eines Dienstverhältnisses, wie insb des Nicht-Vorteilgen eines Unternehmensvergnisses und das Vorliegen einer laufenden Entlohnung, sei „in aller Regel“ obsollet geworden, außer in jenen Fällen, in denen eine organisatorische Eingliederung nicht klar zu erkennen wäre. Gleichzeitig stellt der VwGH aber bereits in Aussicht, dass es solche Fälle kaum geben werde, denn das Merkmal der organisatorischen Eingliederung liege bereits bei einem längerfristigen Tätigwerden für die Gesellschaft vor.

Durch die Anknüpfung des FLAG und des KommStG an § 22 Z 2 EStG 1988 ergibt sich in der Praxis dadurch eine Verschärfung der Dienstgeberbeitrags- sowie Kommunalsteuerpflicht einer GmbH für ihren weisungsfreien wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer. Zahlreiche Argumente stehen jedoch mE der hier vorgebrachten Rechtsauffassung des VwGH entgegen, von denen ich einige in aller Kürze aufgreifen möchte:

1) Durch die Verwendung der Wortfolge „sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs 2)“ in § 22 Z 2 TS 2 EStG 1988 kommt es mE entgegen der Ansicht des VwGH darauf an, dass auch unter Ausblendung eines dieser Merkmale – nämlich der Weisungsbindung – sonst alle übrigen Merkmale eines Dienstverhältnisses erfüllt sein müssen. Aus der Verwendung des Plurals ergibt sich wohl zwingend, dass der Gesetzgeber mit dem Verweis auf § 47 EStG nicht im engeren Sinn die Gesetzesdefinition des Dienstverhältnisses ansprechen wollte, son-

dern eine Vielzahl von Merkmalen, die Rsp und Lehre erarbeitet haben, welche somit bei Erlassung des § 22 Z 2 TS 2 EStG 1988 bereits gesicherte Auslegung des steuerlichen Dienstverhältnisses iSd § 47 EStG darstellen (vgl Zorn, Besteuerung der Geschäftsführung (1992) 21 ff). Der Gesetzeswortlaut kann daher nicht so verstanden werden, dass „alle“ Merkmale bereits dann vorliegen, wenn bloß ein einziges dieser Merkmale – die organisatorische Eingliederung – erfüllt ist (so auch jüngst Arnold, SWK 2005, S 024).

2) Zwar verweist § 22 Z 2 TS 2 EStG explizit auf die Legaldefinition eines (steuerlichen) Dienstverhältnisses nach § 47 Abs 2 EStG, die das in der Rsp herausgearbeitete Merkmal des Fehlens eines Unternehmensvergnisses tatsächlich nicht enthält. Diese Bestimmung umschreibt jedoch bloß – keineswegs abschließend – anhand von zwei (von vielen) Merkmalen das Vorliegen eines steuerrechtlichen Dienstverhältnisses. Der hA entspricht es daher, das steuerliche Dienstverhältnis als „Typusbegriff“ zu betrachten, der nicht durch § 47 Abs 2 EStG abschließend definiert wird (vgl etwa Zorn, SWK 2001, S 441). Eine abschließende Beurteilung, ob ein Gesellschafter-Geschäftsführer „sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses“ erfüllt, kann daher nicht nur am Vorliegen der organisatorischen Eingliederung angestellt werden.

3) Nach der nunmehr vom VwGH vertretenen Rechtsauffassung würde überdies das befremdende Ergebnis eintreten, dass auch ein zu 100% beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer trotz Vorliegens eines Unternehmensrisikos und trotz Fehlens einer laufenden Entlohnung bei bloßem längerfristigen Tätigwerden für die Gesellschaft unter § 22 Z 2 TS 2 zu subsumieren wäre. Im Ergebnis wäre also auch für solche „Dienstnehmer“ (!) Dienstgeberbeiträge und Kommunalsteuer zu entrichten, die außer der organisatorischen Eingliederung „sonst gar keine Merkmale eines Dienstverhältnisses“ aufweisen, was aus gleichheitsrechtlichen Erwägungen verfassungsrechtlich bedenklich erscheint (vgl näher Arnold, SWK 2005, S 024). Es sei an dieser Stelle auch nochmals an die Rechtsauffassung des VfGH im Erk G 109/00 erinnert, der ua festgehalten hat, dass „aus der Höhe der Beteiligung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters das Schwinden einer Erkennbarkeit jeglicher Merkmale eines Dienstverhältnisses resultieren“ kann und dass die Wortfolge „sonst alle“ auf eine Mehrheit sonstiger Merkmale abstellt.

MICHAEL SCHILCHER