



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der R-GmbH, vertreten durch die Seeberger Steuerberatungs GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 1997 bis 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Infolge einer Lohnsteuerprüfung wurden der Berufungsführerin ua. für die ihrem zu 100% beteiligten Geschäftsführer von 1997 bis 2001 bezahlten Vergütungen (für die Jahre 1997 bis 1999 jeweils 308.000,00 S und für die Jahre 2000 und 2001 jeweils 210.000,00 S) Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen samt Zuschlägen vorgeschrieben.

Der Geschäftsführer habe kein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko zu tragen, weshalb dieser im Ergebnis Dienstnehmer im Sinne der Bestimmung des § 41 Abs. 2 EStG sei und die Vergütungen in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag einzu-beziehen seien.

Dagegen wandte sich die steuerliche Vertretung der Berufungsführerin mit Berufung und nach Ergehen einer abweislichen Berufungsvorentscheidung mit Vorlageantrag. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass der Geschäftsführer zu 100% an der Berufungsführerin be-teiligt sei und als solcher ohne jegliche Weisungsgebundenheit die Geschicke des Unterneh-mens leite. Er sei frei von jeder Fremdbestimmung und müsse sich keinen Verpflichtungen oder Weisungen eines Arbeitgebers unterwerfen. Das Erfordernis des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988, dass sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses vorlägen, sei daher nicht erfüllt. Eine weisungsfrei ausgeübte Beschäftigung könne eben nicht alle Merkmale eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 aufweisen. Der Begriff "Unterneh-merwagnis" komme in der Bestimmung des § 47 Abs. 2 EStG 1988 nicht vor. Zudem sei der im Prüfbericht aufgezeigte Vergleich nicht richtig. Für den Geschäftsführer seien die Bezüge nach gewissen Deckungsbeiträgen festgestellt worden. Da sich diese Deckungsbeiträge ab dem Jahr 2000 nachhaltig negativ geändert hätten, sei der Geschäftsführerbezug dement-sprechend reduziert worden. Auch hafte der Geschäftsführer persönlich für das Verrech-nungskonto und es könne daher sehr wohl von einem Unternehmerwagnis ausgegangen werden.

Auf Vorhalt der Abgabenbehörde zweiter Instanz führte die steuerliche Vertretung ergänzend aus, dass die Geschäftsführerbezüge nicht wie ein Gehalt monatlich ausbezahlt, sondern, wie es auch bei einem Einzelunternehmer üblich sei, nach Vorhandensein von Deckungsbeiträgen entnommen würden. Dem in Ablichtung angeschlossenen, mit 28. April 1998 datierten Ge-schäftsführervertrag zufolge richtet sich die Höhe der Geschäftsführervergütung nach dem Deckungsbeitrag 2 (Umsatz abzüglich Wareneinsatz und Personaleinsatz) und beträgt bei einem zwischen 1 Mio. S und 2 Mio. S liegenden Deckungsbeitrag 308.000,00 S. Bei einem Deckungsbeitrag 2 von weniger als 1 Mio. S beläuft sich die Geschäftsführervergütung auf 210.000,00 S. Überschreitet der Deckungsbeitrag 2 die Grenze von 2 Mio. S, werden 16% vom Deckungsbeitrag 2 als Geschäftsführerbezug bezahlt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Arbeitslöhne für die der Dienstgeberbeitrag zu leisten ist, sind gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 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.

Gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligten für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausführt, 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 (vgl. VwGH 23.4.2001, 2001/14/0054; in diesem Sinne auch VfGH 1.3.2001, G 109/00). Dabei ist allerdings vom Vorliegen einer - auf Grund des gesellschaftsrechtlichen Verhältnisses fehlenden - Weisungsgebundenheit auszugehen und sodann zu beurteilen, ob die Merkmale der Unselbständigkeit oder jene der Selbständigkeit im Vordergrund stehen.

Zu den Merkmalen, die im Zusammenhang mit der Weisungsungebundenheit zu sehen sind und in diesem Sinn ihre Indizwirkung zur Beurteilung des Vorliegens eines steuerlichen Dienstverhältnisses verlieren, gehören nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. unter vielen VwGH 23.4.2002, 2001/14/0060) vor allem fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, Anwendbarkeit typischer arbeitsrechtlicher Vorschriften wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegation von bestimmten Arbeiten. Mit den Ausführungen, dass der Geschäftsführer die Geschicke des Unternehmens ohne jegliche Weisungsgebundenheit leite bzw. er frei von jeder Fremdbestimmung sei und eine solche weisungsfrei ausgeübte Beschäftigung nicht alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisen könne, war daher für die Berufungsführerin nichts zu gewinnen, sind doch gerade die im Zusammenhang mit der Weisungsfreiheit stehenden Umstände nach dem oben ausgeführten bei der Beurteilung der Frage, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses vorliegen, auszublenden.

Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 werden vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer GmbH der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu-

folge (vgl. VwGH 12.9.2001, 2001/13/0110, und die dort angeführten Erkenntnisse) 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,
- ihn weder das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen noch jenes der Schwankungen ins Gewicht fallender nicht überwälzbarer Ausgaben trifft und
- er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhält.

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.

Ungeachtet des Umstandes, dass ein schriftlicher Vertrag über die Geschäftsführertätigkeit im Zuge der durchgeführten Prüfung nicht vorgelegt wurde und der steuerliche Vertreter mit Schriftsatz vom 30. Juli 2002 erklärte, dass seines Wissens kein schriftlicher Vertrag abgeschlossen worden sei bzw. ihm vom Geschäftsführer kein solcher vorgelegt worden sei, ist der nunmehr vorgelegte Geschäftsführervertrag vom 28. April 1998 hinsichtlich seiner Geltungsdauer in keiner Weise befristet und ergibt sich somit schon aus der Vertragsgestaltung eine auf Dauer ausgerichtete Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers, was auch durch die bereits langjährige Ausübung der Geschäftsführungsfunktion Bestätigung findet und liegt sohin ein Dauerschuldverhältnis vor. Im Gegensatz zur Leistungserbringung im Rahmen eines Werkvertrages entspricht die Arbeitsleistung im Rahmen eines Dauerschuldverhältnisses grundsätzlich aber einer Betätigung im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 (vgl. VwGH 29.5.2001, 2001/14/0077). Zudem ist für die Berufungsbehörde nicht erkennbar, wie der Geschäftsführer die Geschicke des Unternehmens leiten können sollte, ohne in den geschäftlichen Organismus des Betriebes eingegliedert zu sein.

Unternehmerwagnis liegt nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Steuerpflichtigen und somit auch die Höhe der erzielten Einnahmen 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. Dabei kommt nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes im Hinblick auf die bei wesentlich

beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern gegebene Möglichkeit des Selbstkontrahierens und den daraus resultierenden Schwierigkeiten der Sachverhaltsermittlung der nach außen in Erscheinung tretenden tatsächlichen Abwicklung der Leistungsbeziehung ausschlaggebende Bedeutung zu (vgl. VwGH 20.3.2002, 2001/15/0058).

Gegenständlich belief sich die Geschäftsführervergütung in den Jahren 1997 bis 1999 auf jeweils 308.000,00 S, in den Jahren 2000 und 2001 auf jeweils 210.000,00 S. Aus den im Prüfungsbericht dargestellten Parametern geht hervor, dass der Umsatz von 3.237.670,00 S im Jahr 1997 bzw. 3.335.636,00 S im Jahr 1998 auf 2.140.475,00 S im Jahr 1999 und schließlich auf 1.502.818,00 S im Jahr 2000 gesunken ist. Das Jahresergebnis belief sich auf 42.868,00 S (1997), 126.254,00 S (1998), -289.067,00 S (1999) und -585.948,00 S (2000).

Die eingangs dargelegte Entlohnungsregelung des nunmehr vorgelegten Geschäftsführervertrages sieht bei einem innerhalb der angeführten Grenzen liegenden Deckungsbeitrag 2 einen Bezug in Höhe von 308.000,00 S, im Falle des Überschreitens dieser Grenze einen prozentuellen Anteil am Deckungsbeitrag 2 und im Falle des Unterschreitens der Grenze einen Bezug in Höhe von 210.000,00 S vor. Dieser Mindestbezug steht dem Geschäftsführer nach der vertraglichen Gestaltung somit jedenfalls zu. Lässt eine Entlohnungsregelung ihrem Wesen nach aber die Vereinbarung eines Fixbezuges erkennen, vermag auch eine zusätzliche erfolgsabhängige Vergütung – der gegenständliche höhere Fixbezug bzw. ein allfälliger höherer Bezug in Form eines prozentuellen Anteiles am Deckungsbeitrag im Falle des Erzielens höherer Deckungsbeiträge entspricht einer solchen im Ergebnis – nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein Unternehmerrisiko nicht zu begründen (vgl. VwGH 12.9.2001, 2001/13/0180), zumal erfolgsabhängige Lohnkomponenten auch bei leitenden Angestellten keineswegs unüblich sind.

Dass die Geschäftsführerbezüge nicht wie ein Gehalt monatlich ausbezahlt, sondern nach Vorhandensein von Deckungsbeiträgen entnommen worden seien, ist diesbezüglich unbeachtlich, liegt eine laufende Entlohnung nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes doch auch dann vor, wenn der Jahresbezug nicht in monatlich gleich bleibenden Beträgen ausbezahlt wird (vgl. VwGH 19.12.2001, 2001/13/0091).

Inwieweit eine Haftung für das Verrechnungskonto gegenständlich für ein vom Geschäftsführer zu tragendes Risiko sprechen sollte, ist nicht erkennbar, zumal im Hinblick darauf, dass maßgeblich allein das Wagnis in Bezug auf die Stellung als Geschäftsführer ist und es daher auf ein Wagnis aus der Stellung als Gesellschafter oder gar auf das Unternehmerwagnis der Gesellschaft nicht ankommt, auch eine Haftung für Bankkredite der Gesellschaft für die

Beurteilung eines vom Geschäftsführer zu tragenden Risikos ohne Relevanz ist (vgl. VwGH 4.10.2002, 2001/15/0062 und VwGH 31.3.2003, 2003/14/0023).

Dass für den Geschäftsführer ein Unternehmerrisiko auf Grund von ihm tatsächlich zu tragender ins Gewicht fallender Ausgaben bestanden hätte, ergibt sich weder aus der Aktenlage noch wurde derartiges von der Berufungsführerin behauptet und war das Bestehen eines Unternehmerrisikos für den Geschäftsführer daher zu verneinen.

Zusammengefasst sind daher die Geschäftsführerbezüge als Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 anzusehen und ist damit deren Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag sowie den Zuschlag zu diesem zu Recht erfolgt. Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, 12. Juni 2003