



GZ. RV/3992-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch
MMag. Monika Sifferlinger, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 4., 5. und 10. Bezirk
betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für den Zeitraum
1. Jänner 1997 - 31. Dezember 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

Die Geschäftsführerin (GF) der Bw. ist an dieser zu 51 % beteiligt, die restlichen 49 % werden vom Ehemann der GF gehalten. Eine sogenannte Geschäftsführer-Vereinbarung, welche die Rechte und Pflichten der GF festlegt, wurde am 25.2.1998 getroffen.

Hinsichtlich der Jahre 1997 bis 2001 fand bei der Bw. eine abgabenbehördliche Prüfung gem. § 151 BAO in Verbindung mit § 86 EStG 1988 betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag statt, wobei folgende Feststellungen getroffen wurden:

- Die Bezüge der Geschäftsführerin seien nicht in die DB-Beitragsgrundlage einbezogen worden.
- Wie folgende Tabelle zeige, ergebe sich aus deren laufender Entlohnung ein Betrag in Höhe von € 3.548,26 an Nachforderung an Dienstgeberbeiträgen:

Jahr	GF-Bezüge	DB in ATS	DB in €
1997	200.000,00	9.000,00	654,06
1998	225.000,00	10.125,00	735,81
1999	220.000,00	9.900,00	719,46
2000	200.000,00	9.000,00	654,06
2001	240.000,00	10.800,00	784,87
			3.548,26

- Aus der Berücksichtigung des halben Sachbezugswertes für die Privatnutzung des Firmen-PKW durch die GF ergebe sich ein weiterer Betrag in Höhe von € 520,26 an Dienstgeberbeitrag, der wie folgt errechnet wurde:
- halber Sachbezugswert = 0,75% von S 372.000,00 = S 2.790,00

Jahr	Sachbezugswert	Sachbezugswert	DB in ATS	DB in €
1997	S 2.790,00x9=	S 25.110,00	1.130,00	82,12
1998	S 2.790,00x12=	S 33.480,00	1.507,00	109,52
1999	S 2.790,00x12=	S 33.480,00	1.507,00	109,52
2000	S 2.790,00x12=	S 33.480,00	1.507,00	109,52

2001	S 2.790,00x12=	S 33.480,00	1.507,00	109,52
				520,26

Im Ergebnis wurden der Bw. mit Bescheid des Finanzamtes vom 25.7.2002, eine Nachzahlung iHv € 4.068,46 an Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen vorgeschrieben. Gleichzeitig wurde der von der Bw. abgeführte Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag iHv € 328,12 gutgeschrieben, da die Bw. als Ziviltechnikerin kein Mitglied der Kammer der gewerblichen Wirtschaft sei.

In der dagegen eingebrachten Berufung wandte sich die Bw. gegen die rechtliche Beurteilung des Geschäftsführerbezuges durch die Lohnsteuerprüfung mit folgender Begründung:

Die Geschäftsführerin arbeite weisungsfrei und sei nicht in die Betriebsorganisation der Bw. eingegliedert. Sie trage das Unternehmerrisiko und werde lt. Geschäftsführer-Vereinbarung erfolgsabhängig bezahlt. Sie erhalte keine regelmäßige Entlohnung, sondern jeweils abhängig von Ergebnis und Liquidität eine unregelmäßige Vergütung.

Es bestehe keine Pflicht zur persönlichen Leistungserbringung. Die GF sei bei der von ihr ausgeübten Tätigkeit an keinen bestimmten Ort und keine bestimmte Zeit gebunden. Auch sei sie Mutter einer kleinen Tochter. Dieser Umstand sei nicht richtig gewürdigt worden, da die GF ihre Tochter in deren ersten drei Lebensjahren (1997-1999) selbst betreut habe und schon aus diesem Grunde gar nicht in den betrieblichen Organismus des Unternehmens habe eingegliedert sein können.

Ihre Arbeit organisiere sie sich selbst, und sie sei auch 100%ig unternehmerisch tätig.

Wenn also wesentlich Beteiligte i.S.d. § 22 Z 2 EStG 1988 als Dienstnehmer eingestuft werden sollen, müssten zumindest "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" erfüllt sein. Bei der GF träfe weder die organisatorische Eingliederung, noch das Fehlen eines Unternehmerwagnisses infolge regelmäßiger laufender Entlohnung zu.

Es liege also, wenn alle Umstände korrekt in Betracht gezogen würden, keinesfalls Dienstnehmerähnlichkeit vor, da kein einziges Merkmal eines Dienstverhältnisses erfüllt sei. Daher seien die Vergütungen an die wesentlich beteiligte GF in den Jahren 1997 bis 2001 nicht in die Dienstgeberbeitragsgrundlage einzubeziehen.

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt. Die Entscheidungsbefugnis über die Berufung ging mit 1.1.2003 auf den unabhängigen Finanzsenat über.

Im Zuge der Berufungserledigung wurde die Bw. mit Vorhalt vom 27. Oktober 2003 über die genaue Höhe der Geschäftsführerbezüge, sowie über Honorarzahlungen der Bw. an den Gatten der GF befragt.

In Beantwortung des Bedenkenvorhalts vom 28. November 2003 führt die Bw. aus, dass die tatsächliche Höhe der Bezüge der GF den Ansätzen lt. Bilanz entspräche. Der Gatte der GF habe einen eigenen Betriebssitz und sei nicht in den betrieblichen Organismus der Bw. eingegliedert. Zudem arbeite er auch für andere Auftraggeber, und sei nur vereinzelt auf Werkvertragsbasis für die Bw. tätig geworden.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Die Abgabenbehörde hat folgenden Sachverhalt als erwiesen angenommen:

a) Für die Beurteilung der Stellung der GF als Dienstnehmerin der GmbH sind folgende Punkte der Geschäftsführer-Vereinbarung vom 25.2.1998 relevant:

Laut Punkt 1.2. ist die GF berechtigt und verpflichtet, die Geschäftsführungsagenden der Gesellschaft nach den Grundsätzen der Gesetzmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit und nach Maßgabe des Gesellschaftsvertrages unter Beachtung bestmöglich zu besorgen, sowie die Gesellschaft in diesem Rahmen nach außen zu vertreten.

Lt. Punkt 1.3 unterliegt die GF weder Weisungen durch die Generalversammlung noch einzelner Gesellschafter.

Lt. Punkt 1.4 hat die GF die von ihr zu entwickelnde Tätigkeit an keinem bestimmten Ort und während keiner bestimmten Zeit auszuüben.

Lt. Punkt 1.5. ist sie in der Einteilung und der Organisation der ihr obliegenden Tätigkeiten frei.

Lt. Punkt 1.6. werden der hierfür erforderliche Zeitaufwand und die Einteilung der Arbeitszeit von der GF eigenverantwortlich bestimmt.

Lt. Punkt 1.7. kann sich die GF eines geeigneten Vertreters bedienen.

Lt. Punkt 2.1. erhält die GF ein Jahresentgelt von ATS 400.000,00, welches der GF lt. Punkt 2.2 jedoch nur dann zusteht, wenn das festgelegte Budgetziel erreicht worden ist. Ansonsten reduziert sich der Anspruch auf maximal die Hälfte, das sind ATS 200.000,00 jährlich.

Lt. Punkt 2.3. erhält die GF abhängig vom Geschäftsergebnis eine Tantieme die sich nach dem Jahresergebnis der Bw. bemisst.

Lt. Punkt 2.4 steht der GF kein eigener Urlaubsanspruch zu und lt. Punkt 3. sind sämtliche Reisekosten von der GF selbst zu tragen.

Lt. Punkt 5.1. sind arbeitsrechtliche Bestimmungen auf die GF-Vereinbarung nicht anzuwenden, insbesondere entstehen keine Abfertigungsansprüche.

b) Entgegen der Behauptung in der gegenständlichen Berufung setzen sich die Bezüge der Geschäftsführerin aus regelmäßig ausbezahlten, zwar leicht schwankenden, ab 2001 jedoch leicht ansteigenden Beträgen zusammen. Die Zahlungen der Bw. an die GF stellen sich in den berufungsgegenständlichen Jahren folgendermaßen dar:

Im Jahr 1997 erhielt die GF 200.000,-- S, 1998 225.000,-- S, 1999 220.000,-- S, 2000 200.000,-- S und 2001 240.000,-- S.

Die von der Bw. erklärten steuerlichen Jahresergebnisse stellen sich in den Jahren 1997 bis 1999 und 2001 als Gewinne in Höhe von 895.693,-- S (1997), 322.532,-- S (1998), 110.598,-- S (1999) und 223.743,-- S (2001) und im Jahr 2000 als Verlust in Höhe von 48.784,-- S dar.

Diese Feststellungen ergeben sich aus den im Lohnsteuerakt erliegenden GF-Konten, der Geschäftsführer-Vereinbarung und den Bilanzen, Gewinn- und Verlustrechnungen sowie Steuererklärungen der Bw..

2) Dieser Sachverhalt war rechtlich wie folgt zu beurteilen

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Entsprechend der Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 geltenden Fassung BGBl. Nr. 818/1993 sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG idF BGBl. Nr. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 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 Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt (22 Z 2 EStG 1988).

Die Beteiligung der GF am Stammkapital der Bw. mit 51% ist unstrittig. Die restlichen 49 % hält lt. Firmenbuchauszug vom 13. Oktober 2003 der Ehemann der GF.

Die Regelung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, findet sich für die Jahre 1997 und 1998 in § 57 Abs. 7 und 8 des Handelskammergesetzes (HKG), ab dem Jahr 1999 in § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes (WKG).

Zur Auslegung der in der Vorschrift des § 41 Abs. 2 und 3 FLAG angeführten Bestimmung des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 wird auf die Erkenntnisse des Verfassungsgerichtshofs (siehe insbesondere das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofs vom 1. März 2001, G 109/00) sowie auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofs 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, sowie vom 12. September 2001, 2001/13/0203, verwiesen. Wie den Gründen der genannten Erkenntnisse entnommen werden kann (§ 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG), werden Einkünfte nach § 22 Z. 2, 2. Teilstrich EStG 1988 vom wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH 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 der 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.

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 (vgl. Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer 21, § 19 Anm. 72f). Die

kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für die Eingliederung (vgl. VwGH vom 23.4.2001, 2001/14/0052 und 2001/14/0054, sowie vom 26. 6.2001, 2001/14/0103).

Im gegenständlichen Fall war die GF seit Gründung der Bw. als deren GF tätig. Entgegen den Ausführungen in der Berufung - für die GF bestehe keine Pflicht zur persönlichen Leistungserbringung - ist die GF lt. Punkt 1.2. der Geschäftsführer-Vereinbarung vom 25.2.1998 verpflichtet, die Geschäftsführungsagenden der Gesellschaft nach den Grundsätzen der Gesetzmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit und nach Maßgabe des Gesellschaftsvertrages bestmöglich zu besorgen, sowie die Gesellschaft in diesem Rahmen nach außen zu vertreten. Dies entspricht auch den Bestimmungen der §§ 18 Abs. 1 und 19 GmbH-Gesetz betreffend den Geschäftsführer.

Für die Frage der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Bw. ist dem Umstand, dass die GF infolge der fehlenden Weisungsgebundenheit an keine betrieblichen Ordnungsvorschriften (Dienstort, Dienstzeit) gebunden und nur sich selbst verantwortlich ist, keine wesentliche Bedeutung beizumessen (VwGH 26.6.2001, 2001/14/0103). Entscheidend ist der in der Geschäftsführer-Vereinbarung festgelegte Tätigkeitsbereich der GF (Leitung und Überwachung des Unternehmens im Ganzen), der es bewirkt, dass die GF jedenfalls strukturell in den Organismus der Bw. engegliedert ist (VwGH 12.9.2001, 2001/13,0130).

Die Ausübung der Tätigkeit im wesentlichen außerhalb der Firmenräume (VwGH 22.9.2000, 2000/15/0089), sowie das Fehlen eines eigenen Arbeitsplatzes und die (teilweise) Heimarbeit (VwGH 18.7.2002, 2001/13/0063) stehen dementsprechend vor dem Hintergrund der Weisungsungebundenheit der Annahme einer Eingliederung in das Unternehmen nicht entgegen (Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988 Rz 140 zu § 22).

Damit vermag auch der ins Treffen geführte Umstand, dass die GF ihre Tochter in deren ersten drei Lebensjahren (1997-1999) selbst betreut hat, an der Eingliederung der GF in den betrieblichen Organismus der Bw. nichts zu ändern.

Ein Unternehmerwagnis liegt vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit und daher auch die Höhe der Einnahmen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der persönlichen Geschicklichkeit sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und die mit der Tätigkeit verbundenen Aufwendungen nicht vom Auftraggeber ersetzt, sondern vom Unternehmer aus eigenem getragen werden müssen (VwGH 23.4.2001, 2001/14/0054, und 2001/14/0052).

Wie der Verwaltungsgerichtshof in den Erkenntnissen vom 21.12.1999, 99/14/0255, und vom 26.7.2000, 2000/14/0061, erkannt hat, steht im Vordergrund dieses Merkmales, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft. In die Überlegungen einzubeziehen sind aber auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen bei nicht überwältzbaren Ausgaben ergeben.

Im gegenständlichen Fall wurden die laut Lohnsteuerprüfung jährlich an die GF ausbezahlten Beträge bestätigt. Diese Bezüge wurden jährlich in mehreren Teilbeträgen - teilweise in gleicher Höhe - ausbezahlt. Eine Abhängigkeit vom Betriebsergebnis der Bw. ist dabei nicht erkennbar. Nach welchen Kriterien das Geschäftsführerhonorar im Hinblick auf die behauptete "Erfolgsabhängigkeit" bemessen worden sein soll, wird von der Bw. auch nicht näher dargestellt. Eine Gegenüberstellung der erklärten steuerlichen Betriebsergebnisse mit den an die GF ausbezahlten Bezügen lässt nicht einmal die in der Geschäftsführer-Vereinbarung festgelegte Abhängigkeit der Bezüge vom steuerlichen Betriebsergebnis der Bw. erkennen.

Anzumerken ist in diesem Zusammenhang, dass Schwankungen der Bezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführers entsprechend der Ertragslage oder der Liquidität der Gesellschaft für sich allein noch keinen Rückschluss auf eine tatsächliche Erfolgsabhängigkeit der Honorierung des Geschäftsführers zulassen (VwGH 19.12.2001, 2001/13/0091, VwGH 17.10. 2001, 2001/13/0102, VwGH 28.11.2002, 2001/13/0117).

Die tatsächliche Jahresentlohnung der GF liegt zwar in allen Jahren wesentlich unter dem in der Geschäftsführer-Vereinbarung ausgewiesenen Betrag von 400.000,-- S, ist aber in ihrer tatsächlichen Entwicklung in den einzelnen Jahren keinen überwältigenden Schwankungen unterworfen, und liegt jedenfalls bei 200.000,-- S jährlich.

Dass sich ein Unternehmerrisiko aus stark schwankenden und ins Gewicht fallenden Ausgaben ergeben hätte, die die Geschäftsführerin aus eigenem hätte tragen müssen, behauptet die Bw. in der Berufung nicht.

Damit kann aber ausgeschlossen werden, dass die GF in ihrer Stellung als Geschäftsführerin ein tatsächliches, ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis sowohl bezüglich ihrer Einnahmen als auch ihrer Ausgaben getroffen hat.

Dass die Bezüge in übers Jahr verteilten Beträgen bzw. zumindest einmal jährlich an die GF ausbezahlt wurden, ist unbestritten. Daraus ist aber unzweifelhaft eine laufende – wenn auch nicht monatliche – Entlohnung ersichtlich.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass die Betätigung der GF auf Grund ihrer Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Bw., des Fehlens eines relevanten Unternehmerrisikos und der laufenden (zumindest jährlichen) Entlohnung als eine iSd § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 zu qualifizieren ist, woraus sich auch die Rechtsfolge der Dienstgeberbeitragspflicht für ihre Bezüge ableitet.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 12. Dezember 2003