



GZ. RV/0391-I/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Kurt Woisetschlager, gegen den Bescheid des Finanzamtes Schwaz betreffend Lohnsteuer und Dienstgeberbeitrag für den Prüfungszeitraum vom 1. Jänner 1996 bis zum 31. Dezember 2000 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Hinsichtlich des Prüfungszeitraumes vom 1. Jänner 1996 bis zum 31. Dezember 2000 wird die Bw. gemäß § 82 Einkommensteuergesetz 1988 als Arbeitgeberin für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer in Höhe von 5.833,01 € (80.264 S) in Anspruch genommen.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

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

Bei der am 28. März 2002 abgeschlossenen Lohnsteuerprüfung über den Zeitraum vom 1. Jänner 1996 bis zum 31. Dezember 2000 wurde u. a. festgestellt, dass die beiden an der Bw. zu je 50% beteiligten Gesellschafter Dr. Kl. W. und Dr. Ku. W. seit 21. Mai 1986 als deren Geschäftsführer fungieren. Diese Funktion übten die beiden Geschäftsführer bis zum 15. Jänner 1997 im Rahmen eines Dienstverhältnisses aus; an diesem Tag schloss die Bw. mit beiden Geschäftsführern je einen "Vertrag mit geschäftsführendem Gesellschafter" ab, in dessen "§ Sonstiges" vereinbart ist, dass

"der Geschäftsführer ... selbständig erwerbstätig und verpflichtet [ist], die von ihm vereinnahmten Bezüge selbst zu versteuern".

Im mit "Entgelt, Auslagenersatz, Ergebnisverantwortung" überschriebenen § 5 dieses Vertrages ist vereinbart, dass

"der Geschäftsführer ... ein jährliches Entgelt in Höhe von 12% der Ist-Erlöse eines Jahres ohne Umsatzsteuer [bezieht]. Die Ermittlung des Entgeltes erfolgt jeweils im Jänner, unter Berücksichtigung des Umsatzes des vergangenen Jahres. Dabei wird die Höhe der Akontierung für das laufende Jahr festgesetzt.

Bei einem Verlust der Gesellschaft wird die laufende Vergütung des Geschäftsführers bis zu einer Höhe von 50% dieses Verlustes gekürzt. Als Verlust wird ein negatives Ergebnis der Gesellschaft ohne Berücksichtigung etwaiger steuerlicher Sonderpositionen definiert. Der Geschäftsführer hat somit die volle Verantwortung für das wirtschaftliche Ergebnis der Gesellschaft.

Die Gesellschaft verpflichtet sich, dem Geschäftsführer alle Aufwendungen zu ersetzen, die er zur Erfüllung der ihm übertragenen Tätigkeiten hat.

Die Gesellschaft leistet dem Geschäftsführer für Dienstreisen Reisekostenentschädigungen. An Tages- und Nächtigungsgeldern stehen dem Geschäftsführer jene Beträge zu, die für Bundesbedienstete gelten".

In § 6 ("Dienstwagen und Dienstwohnung") verpflichtet sich die Bw.,

"dem Geschäftsführer für den ausschließlich dienstlichen Bedarf einen Dienstwagen zur Verfügung [zu stellen]. Für private Fahrten verpflichtet

sich der Geschäftsführer zur Benützung seinen (gemeint wohl: seines) eigenen, privaten Fahrzeuges.

Für dienstliche Fahrten, die mit dem Privatfahrzeug des Geschäftsführers durchgeführt werden, wird ein Aufwandersatz in Höhe des amtlichen Kilometergeldes vereinbart. Voraussetzungen für diesen Aufwandersatz sind entsprechende Aufzeichnungen des Geschäftsführers".

Der mit Dr. Ku. W. abgeschlossene Vertrag sieht in § 6 außerdem zusätzlich vor:

"Die Gesellschaft stellt dem Geschäftsführer eine Dienstwohnung zur Verfügung".

Ab 15. Jänner 1997 unterwarf die Bw. die an die beiden Geschäftsführer ausbezahlten Beträge nicht mehr den Lohnabgaben. Allerdings hielt sie sich bei der Berechnung der den Geschäftsführern auszuzahlenden Beträge nicht an die o.a Vereinbarung. Vielmehr ging sie folgendermaßen vor:

Herr Dr. Ku. W.:

Herr Dr. Ku. W. erhielt im Prüfungszeitraum zunächst monatlich gleich hohe Beträge, welche jährlich angehoben wurden und sich zwischen 120.00 S im Kalenderjahr 1997 und 180.000 S im Kalenderjahr 2000 bewegten. An jedem Quartalsende legte er eine Honorarnote, in welcher "für geleistete Wirtschaftstreuhandtätigkeiten (Bilanzen/Gesellschaftsgründungen) im Nettobetrag lt. Rechnungsausgang die vereinbarte Umsatzquote von 40% [in der den Zeitraum 1. Jänner bis 31. März 1999 betreffenden Honorarnote vom 31. März 1999 45% und in der den Zeitraum 1. Jänner 2000 bis 31. März 2000 betreffenden Honorarnote 50%] zuzügl. 20% MwSt." in Rechnung gestellt wurden. Von diesen derart errechneten Beträgen wurden die im entsprechenden Quartal bereits ausbezahlten (jeweils gleich hohen) Monatsbeträge abgezogen.

Zusätzlich zu diesen Beträgen wurde jeweils zum 31. Mai eines jeden Jahres ein Umsatzbonus für das abgelaufene Wirtschaftsjahr in Höhe von 1,5% (für das Wirtschaftsjahr 1997/98), 2,5% (für das Wirtschaftsjahr 1998/99), 3% (für das Wirtschaftsjahr 1999/2000) und 2% (für das Wirtschaftsjahr 2000/01) des Netto-Sollumsatzes des jeweiligen Wirtschaftsjahres gewährt.

Außerdem wurde dem Gesellschafter-Geschäftsführer Dr. Ku. W. eine Dienstwohnung zur Verfügung gestellt.

Herr Dr. Kl. W.:

Auch Herr Dr. Kl. W. erhielt im Prüfungszeitraum zunächst monatlich gleich hohe Beträge, welche jährlich angehoben wurden und sich ebenfalls zwischen 120.00 S im Kalenderjahr 1997 und 180.000 S im Kalenderjahr 2000 bewegten. An jedem Quartalsende legte er eine Honorarnote, in welcher er einerseits eine Umsatzquote lt. Rechnungsausgang von 40% [in den das Kalenderjahr 2000 betreffenden Honorarnoten 50%] zuzügl. 20% MwSt. und andererseits einen Pauschalbetrag für die M-Stores in Rechnung gestellt wurden. Diese Pauschalbeträge betragen zwischen 22.650 S und 26.000 S pro Store, wobei auch die Anzahl der Stores von 12 auf 17 anstieg. Von diesen derart errechneten Beträgen wurden die im entsprechenden Quartal bereits ausbezahlten (jeweils gleich hohen) Monatsbeträge abgezogen.

Zusätzlich zu diesen Beträgen wurde jeweils zum 31. Mai eines jeden Jahres wegen Erreichen des Umsatzzieles ein Umsatzbonus für das abgelaufene Wirtschaftsjahr in Höhe von 1,5% (für das Wirtschaftsjahr 1997/98), 2,5% (für das Wirtschaftsjahr 1998/99), 3% (für das Wirtschaftsjahr 1999/2000) und 2% (für das Wirtschaftsjahr 2000/01) des von der Bw. im jeweiligen Wirtschaftsjahr erzielten Netto-Sollumsatzes gewährt.

Das Finanzamt rechnete diese an die Gesellschafter-Geschäftsführer ausbezahlten Beträge zur Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag hinzu und schrieb daher mit Haftungs- und Abgabenbescheid 80.849,11 € (1.112.508,00 S) zur Zahlung vor.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Berufung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Nach Abs. 3 iZm Abs. 5 dieser Gesetzesstelle beträgt der Dienstgeberbeitrag 4,5% der Summe der Arbeitslöhne, die jeweils in einem Kalendermonat an die Dienstnehmer gewährt worden sind. Nach der im letzten Satz des § 41 Abs. 3 FLAG 1967 enthaltenen Legaldefinition sind Arbeitslöhne auch Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988. Dabei handelt es sich um Auszahlungen, 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.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in ständiger Rechtsprechung dargetan, dass vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft dann Einkünfte nach § 22 Z. 2

Teilstrich 2 EStG 1988 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 der Gesellschaft eingegliedert ist,
- ihn unter Bedachtnahme auf die Einnahmen – und Ausgabenschwankungen kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis trifft und
- er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhält (VwGH 17.12.2003, 2001/13/0200 und die darin angeführte Vorjudikatur).

Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die beiden angeführten Gesellschafter-Geschäftsführer im Prüfungszeitraum am Stammkapital der Bw. jeweils zu mehr als 25% - somit wesentlich – beteiligt waren.

1. organisatorische Eingliederung

Die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer üben die Geschäftsführertätigkeit kontinuierlich über mehrere Jahre aus. Somit sind sie nach der o.a. Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes in den Organismus der Bw. eingegliedert.

2. laufende Entlohnung

Die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer erhielten auf Grund mündlicher Vereinbarungen mit der Bw. für ihre Geschäftsführungstätigkeit unbestritten folgende Vergütungen:

2.1. Dr. Ku. W.:

Herr Dr. Ku. W. erhielt im Prüfungszeitraum zunächst monatlich gleich hohe Beträge, welche jährlich angehoben wurden und sich zwischen 120.00 S im Kalenderjahr 1997 und 180.000 S im Kalenderjahr 2000 bewegten. An jedem Quartalsende legte er eine Honorarnote, in welcher "für geleistete Wirtschaftstreuhandtätigkeiten (Bilanzen/Gesellschaftsgründungen) im Nettobetrag lt. Rechnungsausgang die vereinbarte Umsatzquote von 40% [in der den Zeitraum 1. Jänner bis 31. März 1999 betreffenden Honorarnote vom 31. März 1999 45% und in der den Zeitraum 1. Jänner 2000 bis 31. März 2000 betreffenden Honorarnote 50%] zuzügl. 20% MwSt." in Rechnung gestellt wurden. Von diesen derart errechneten Beträgen wurden die im entsprechenden Quartal bereits ausbezahlten (jeweils gleich hohen) Monatsbeträge abgezogen.

Zusätzlich zu diesen Beträgen wurde jeweils zum 31. Mai eines jeden Jahres ein Umsatzbonus für das abgelaufene Wirtschaftsjahr in Höhe von 1,5% (für das Wirtschaftsjahr

1997/98), 2,5% (für das Wirtschaftsjahr 1998/99), 3% (für das Wirtschaftsjahr 1999/2000) und 2% (für das Wirtschaftsjahr 2000/01) des Netto-Sollumsatzes des jeweiligen Wirtschaftsjahres gewährt.

Als Entgelt für die Geschäftsführung erhielt Herr Ku. W. in den einzelnen Kalenderjahren:

Kalenderjahr	Entgelt
1997	1,876.395 S
1998	2,292.774 S
1999	2,780.257 S
2000	3,000.003 S

2.2. Dr. Kl. W.:

Herr Dr. Kl. W. erhielt im Prüfungszeitraum zunächst monatlich gleich hohe Beträge, welche jährlich angehoben wurden und sich zwischen 120.00 S im Kalenderjahr 1997 und 180.000 S im Kalenderjahr 2000 bewegten. An jedem Quartalsende legte er eine Honorarnote, in welcher er einerseits eine Umsatzquote lt. Rechnungsausgang von 40% [in den das Kalenderjahr 2000 betreffenden Honorarnoten 50%] zuzügl. 20% MwSt. und andererseits einen Pauschalbetrag für die M-Stores in Rechnung gestellt wurden. Diese Pauschalbeträge betragen zwischen 22.650 S und 26.000 S pro Store, wobei auch die Anzahl der Stores von 12 auf 17 anstieg. Von diesen derart errechneten Beträgen wurden die im entsprechenden Quartal bereits ausbezahlten (jeweils gleich hohen) Monatsbeträge abgezogen.

Zusätzlich zu diesen Beträgen wurde jeweils zum 31. Mai eines jeden Jahres wegen Erreichen des Umsatzzieles ein Umsatzbonus für das abgelaufene Wirtschaftsjahr in Höhe von 1,5% (für das Wirtschaftsjahr 1997/98), 2,5% (für das Wirtschaftsjahr 1998/99), 3% (für das Wirtschaftsjahr 1999/2000) und 2% (für das Wirtschaftsjahr 2000/01) des von der Bw. im jeweiligen Wirtschaftsjahr erzielten Netto-Sollumsatzes gewährt.

Als Entgelt für die Geschäftsführung erhielt Herr Kl. W. in den einzelnen Kalenderjahren:

Kalenderjahr	Entgelt
1997	1,877.966 S
1998	2,297.355 S

1999	2,771.154 S
2000	2,999.384 S

3. Unternehmerwagnis

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt Unternehmerwagnis vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Steuerpflichtigen weitgehend von seinen unternehmerischen Fähigkeiten und seinem Fleiß sowie den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und der Steuerpflichtige für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen muss (VwGH 29.1.2003, 2002/13/0186). Dabei kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse an: Im Vordergrund dieses Merkmales steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft.

Dabei hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgesprochen, dass deutliche erfolgsbedingte Schwankungen des Geschäftsführerhonorars ein Unternehmerrisiko in der Geschäftsführungstätigkeit begründen können, welches bei der nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 gebotenen Betrachtung des Gesamtbildes der Verhältnisse den Ausschlag gegen ein Dienstverhältnis bewirkt (VwGH 29.1.2003, 2002/13/0186 und die dort angeführte Vorjudikatur). Insbesondere Schwankungsbreiten von etwa 60%, die den Gesellschafter-Geschäftsführer tatsächlich treffen, wurden vom Verwaltungsgerichtshof als für das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses sprechend eingestuft (VwGH 21.12.1999, 99/14/0255). In die Überlegungen einzubeziehen sind aber auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen bei nicht überwältzbaren Ausgaben ergeben (VwGH 25.9.2001, 2001/.14/0066).

Diese Rechtsprechung ist auf den vorliegenden Fall uneingeschränkt anzuwenden. Ausgehend von den im Zusammenhang mit der Entlohnung der beiden Gesellschafter-Geschäftsführer festgestellten und unbestritten gebliebenen tatsächlichen Verhältnissen liegt im vorliegenden Fall aus nachstehenden Gründen ein Unternehmerwagnis vor:

Die Basis für die Entlohnung des einzelnen Gesellschafter-Geschäftsführers ist der ihm zurechenbare Umsatz, somit eine Größe, welche weitgehend von seinen unternehmerischen Fähigkeiten und seinem persönlichen Fleiß sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt. Dies gilt auch hinsichtlich der an Herrn Dr. Kl. W. bezahlten Pauschalbeträge für die Betreuung der M-Stores, weil auch dieser Pauschalbetrag von der Anzahl der zu betreuenden Stores abhängt, eine Größe, welche durch persönlichen Fleiß und unternehmerisches Geschick des Geschäftsführers Dr. Kl. W. gesteigert (oder gegebenenfalls auch gesenkt) werden kann.

Diese Abhängigkeit der Entlohnung von den aufgezeigten Parametern ergibt die aus den o. a. Tabellen ablesbaren Schwankungsbreiten von 59,88% für Herrn Dr. Ku. W. (100 : 1,876.395 S x 3,000.003 S) und von 59,71% für Herrn Dr. Kl. W. (100 : 1,877.966 S x 2,999.384 S).

Dass dieses Wagnis der Einnahmenschwankungen die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer im Prüfungszeitraum tatsächlich getroffen hat, ist im vorliegenden Fall unbestritten.

Wenn die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer aber bei der Ausübung der Geschäftsführungstätigkeit ein Unternehmerwagnis zu tragen haben, weist diese Tätigkeit nicht "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" auf, sodass die diesbezüglichen Einkünfte nicht als solche gemäß § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 angesehen werden können. Diesfalls dürfen diese Einkünfte aber auch nicht der Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag hinzugerechnet werden.

Es war somit wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, 12. Mai 2004