

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BwIn., vertreten durch JH. Steuerbüro Mag. Ruth Vejvar-J Haunschmid KEG, gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt vom 4. Mai 2001, betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Prüfungszeitraum 1997 bis 2000 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

Anlässlich einer bei der Berufungswerberin durchgeführten Lohnsteuerprüfung über die Zeit vom 1.1.1997 bis 31.12.2000 wurde festgestellt, dass die an die mit 50 % beteiligte Gf.

bezahlten Vergütungen nicht in die Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einbezogen worden seien. Auf Grund dieser Feststellungen wurde mit Abgabenbescheid vom 4. Mai 2001 der auf die Geschäftsführerbezüge entfallende Dienstgeberbeitrag (S 64.164,-- = € 4.663,01) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (S 6.790,-- = € 493,45) nachgefordert.

Das dagegen eingebrachte Rechtsmittel der Berufung richtet sich nur gegen die Nachforderung von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1998 bis 2000 (DB-Nachforderung S 50.304,-- und DZ-Nachforderung S 5.312,--). Die Gf. erhalte auf Grund ihrer Tätigkeit für die Einschreiterin ab 1998 nur einen Gewinnanteil. Die Entnahmen seien reine Akontierungen auf den Gewinnanteil und würden damit keineswegs einen "fixen" Bezug darstellen. Das Entnahmerecht sei auch für sich allein betrachtet kein Indiz für eine Dienstnehmerähnlichkeit. Derartige Vereinbarungen seien z.B. bei Personengesellschaften auch bei mitarbeitenden Kommanditisten, anerkannten "Mitunternehmern", in der Wirtschaft absolut üblich. Abgesehen davon könne eine Vereinbarung wie die mit der Geschäftsführerin getroffene nur unter Berücksichtigung des Gesamtbildes der Verhältnisse erfolgen. Nach Ansicht der bevollmächtigten Vertreterin ergebe diese Beurteilung keinerlei Dienstnehmerähnlichkeit sondern entspreche wirtschaftlich der Stellung eines mitarbeitenden Kommanditisten einer KG mit wesentlichem Einfluss auf die Geschäftsführung. Das Finanzamt habe keine weiteren Begründungen für seine Beurteilung abgegeben.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 11. Oktober 2001 wies das Finanzamt das Rechtsmittel ab, weil nach den tatsächlichen Verhältnissen feststehe, dass a) die Gf. zufolge kontinuierlicher und über einen längeren Zeitraum andauernder Erfüllung der Geschäftsführung in den Organismus eingegliedert sei, b) sie weder das Wagnis ins Gewicht fallender Einkommensschwankungen treffe und c) sie eine laufende, wenn auch nicht notwendige monatliche Entlohnung erhalten habe.

Durch den fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag gilt das Rechtsmittel wiederum als unerledigt.

In Ergänzung des Vorlageantrages gab die bevollmächtigte Vertreterin mit Eingabe vom 28.7.2003 bekannt, dass auf Grund der verschlechterten Ertragslage der Gesellschaft die Geschäftsführerentschädigung im Jahr 2001 auf € 9.491,-- gefallen sei, das seien nur 31 % des Gewinnanteiles des vorangegangenen Jahres. Im Wirtschaftsjahr 2002 sei die Geschäftsführerentschädigung, die eine Gewinnbeteiligung darstelle, auf € 15.501,--

gestiegen, was aber nur 50 % des Betrages des Wirtschaftsjahres 2000 ausgemacht habe. Diese Entwicklung dokumentiere das Unternehmerrisiko der Gf. und müsse bei der Beurteilung im Rechtsmittelverfahren ebenfalls berücksichtigt werden. Der Geschäftsführervertrag sei seit der Prüfung durch das Finanzamt unverändert geblieben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Nach § 41 Abs. 2 FLAG 1967 in der seit 1.1.1994 geltenden Fassung sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Abs. 3 des § 41 FLAG bestimmt, dass der Beitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen ist. 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.

Gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 fallen unter die Einkünfte aus sonstiger 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) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

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

Der Verfassungsgerichtshof hat die Behandlung von Beschwerden, die sich gegen die Einbeziehung der Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG in den Dienstgeberbeitrag nach dem FLAG richteten, abgelehnt (vgl. VfGH 9.6.1998, B 286/98 und vom 24.6.1998, B 998/98 und B 999/98) und weiters auch die Anfechtungsanträge des Verwaltungsgerichtshofes mit den Erkenntnissen vom 1.3.2001, G 109/00 und vom 7.3.2001, G 110/00 abgewiesen.

Im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1.3.2001, G 109/00, wird unter Zitierung der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien 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 folgende: fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, Anwendbarkeit typischer arbeitsrechtlicher Vorschriften wie Arbeits- und Urlaubsregelung, Abfertigung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz, sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegation von bestimmten Arbeiten (vgl. dazu insbesondere VwGH 23.4.2001, 2001/14/0052, 2001/14/0054, vom 10.5.2001, 2001/15/0061 und vom 17.10.2001, 2001/13/0197).

Insgesamt stellt somit das in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 für wesentlich beteiligte Gesellschafter normierte Vorliegen der sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses - abgesehen vom hinzuzudenkenden Merkmal der Weisungsungebundenheit - vor allem auf die Kriterien der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft und das Fehlen des Unternehmerwagnisses ab. Von Bedeutung ist noch das Merkmal der laufenden (wenn auch nicht notwendig monatlichen) Entlohnung.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft 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.

Unternehmerwagnis liegt vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Steuerpflichtigen 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. **Entscheidend sind die tatsächlichen Verhältnisse** (VwGH 26.7.2000, 2000/14/0061 u. v. 27.11.2003, 2001/15/0161). Im Vordergrund dieses Merkmales steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich - in seiner Stellung als Geschäftsführer - das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft. In die Überlegungen einzubeziehen sind auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen aus nicht überwälzbaren Ausgaben ergeben.

Ein gegen Einkünfte iSd § 22 Z 2 Teilstrich 2 bzw. § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG sprechendes Unternehmerwagnis ist nach den VwGH-Erk. vom 27.7.1999, 99/14/0136 und vom 20.11.1996, 96/15/0094 nur dann gegeben, wenn es sich auf die Eigenschaft als

Geschäftsführer bezieht. Es kommt nicht auf ein Wagnis aus der Stellung als Gesellschafter oder gar auf das Unternehmerwagnis der Gesellschaft an. Daher weist weder das Unternehmerwagnis auf Grund der Beteiligung, die Haftung für Bankkredite der Gesellschaft (noch der Vergleich des Alleingesellschafter-Geschäftsführers mit einem Einzelunternehmer) auf das Unternehmerwagnis des Geschäftsführers hin. Die Rechtsordnung billigt nämlich der Berufungswerberin als GmbH eigene Rechtspersönlichkeit zu und ermöglicht infolge des Trennungsprinzips auch steuerlich wirksame Leistungsbeziehungen zwischen dem jeweiligen Gesellschafter und der Kapitalgesellschaft. Die Gf. als Gesellschafter-Geschäftsführerin ist solcherart nicht für den eigenen Betrieb, sondern für den der Kapitalgesellschaft und somit für einen fremden Betrieb tätig. Es entspricht der ständigen Rechtsprechung, dass das Risiko, welches der Gesellschafter-Geschäftsführer im Falle der Übernahme einer Bürgschaft für Verbindlichkeiten der Gesellschaft trägt, der Gesellschaftersphäre zuzuordnen ist und damit kein Unternehmerwagnis im Bereich der Geschäftsführungstätigkeit darstellt (vgl. VwGH 31.3.2003, 2003/14/0023).

Hiezu ist festzustellen, dass die Entlohnung der beteiligten Geschäftsführerin laut Werkvertrag vom 13. November 1997 wie folgt geregelt wurde:

VI. Die Werkvertragnehmerin erhält für ihre Tätigkeit ein Honorar in Höhe von 25 % des brutto Cashflows des jeweiligen Wirtschaftsjahres. Brutto-Cashflow ist der handelsrechtliche Gewinn vor Abzug von Geschäftsführervergütungen zuzüglich Zuweisungen unsteuerter Rücklagen, Abschreibungen auf das Anlagevermögen, Zinsenaufwand, Pensions- und Abfertigungsrückstellung sowie Steuern vom Einkommen und Ertrag abzüglich Erträge aus dem Abgang vom Anlagevermögen und Auflösung von unsteuerter Rücklagen. Die Abrechnung hat binnen einem Monat nach Bilanzerstellung zu erfolgen. Die Werkvertragnehmerin hat im Hinblick auf ihren Gewinnanteil ein Entnahmerecht von jährlich S 400.000,--. Die Entnahmen haben unter Berücksichtigung der finanziellen Situation der Gesellschaft zu erfolgen. Die Gesellschaft hat das Recht nach Vorliegen des Jahresabschlusses die Akontierung abzuändern. **Eine Einzahlungsverpflichtung bei negativem Cashflow besteht nicht.** Unterschreitet das Jahreshonorar die Akontierungen, ist der Differenzbetrag auf neue Rechnung vorzutragen und **kann** binnen fünf Jahren zinsfrei mit zukünftigen Honoraransprüchen verrechnet werden. **Gegebenenfalls kommt bei Verlust oder Unterschreitung Punkt VIII. zur Anwendung. Bestehen bei Beendigung des Werkvertrages noch nicht verrechnete Überhänge, ist die Werkvertragnehmerin nur dann nicht zur Rückzahlung verpflichtet, wenn ihr die Generalversammlung die volle Entlastung erteilt.**

VII. Aufwendungen, die ausschließlich durch die Geschäftsführertätigkeit veranlasst sind, wie Sozialversicherungsabgaben und einschlägige Fortbildungskosten sind von der Werkvertragsnehmerin selbst zu tragen. Die Werkvertraggeberin stellt der Werkvertragsnehmerin für ihre Tätigkeit einschließlich der Fahrten von und zum Firmensitz ein dem Firmenimage entsprechendes Fahrzeug zur Verfügung.....

VIII. Die Vereinbarungen hinsichtlich des Betrages gemäß Punkt VI. haben für den derzeitigen Geschäftsumfang der Auftraggeberin und damit den Tätigkeitsumfang der Werkvertragsnehmerin Geltung. Sobald hierin eine Änderung eintritt, sind neue Vereinbarungen zu treffen.

Entsprechend Punkt VI. des obigen Werkvertrages berechnete die Rechtsmittelwerberin für das Kalenderjahr 1998 eine Geschäftsführervergütung für die Gf. von S 409.837,--, für 1999 eine solche von S 395.039,-- und für 2000 eine solche von S 416.366,--. (Die Vergütung für das Wirtschaftsjahr 1995/96 betrug S 303.333,-- und für das Wirtschaftsjahr 1996/97 S 308.000,--.) Was die Reduzierung der Geschäftsführerentschädigungen 2001 (auf € 9.491,--) und 2002 (auf € 15.501,--) betrifft, so liegen diese Zeiträume erstens außerhalb des Prüfungszeitraumes. Zweitens ließ die Umsatz- und Ertragsentwicklung der Berufungswerberin ein Absinken des Bezuges auf Null nicht erwarten (VwGH 18.3.2004, 2004/15/0035). Drittens ermöglichte Punkt VI des Werkvertrages vom 13. November 1997 bei Verlust oder Unterschreitung Punkt VIII. des Werkvertrages anzuwenden. Außerdem ist die Gf. bei Beendigung des Werkvertrages dann nicht zur Rückzahlung von noch nicht verrechneten Überhängen verpflichtet, wenn ihr die Generalversammlung (die restlichen 50 % der Anteile sind im Eigentum ihrer Mutter) die volle Entlastung erteilt.

Entsprechend § 1014 ABGB ist die GmbH verpflichtet, dem Geschäftsführer seine Barauslagen zu ersetzen (vgl. Reich-Rohrwig, Das österreichische GmbH-Recht 2/100). Laut Punkt VII des Werkvertrages stand der Gf. für ihre Tätigkeit einschließlich der Fahrten von und zum Firmensitz ein dem Firmenimage entsprechendes Fahrzeug zur Verfügung. Aus den Einkommensteuererklärungen der Gf. für die Kalenderjahre 1997 bis 2000 ist weiters ersichtlich, dass ihr bei den als Einkünften aus selbständiger Arbeit erklärten Geschäftsführerbezügen neben den Sozialversicherungsbeiträgen keine das 6 %ige Pauschale übersteigenden Ausgaben erwachsen sind. Ein ausgabenseitiges Unternehmerrisiko ist im Prüfungszeitraum nicht vorgelegen. Infolge des Trennungsprinzips ist die Stellung des Geschäftsführers einer GmbH nicht mit der eines mitarbeitenden Kommanditisten einer KG vergleichbar.

Bei diesem Sachverhalt liegt nach den Erk. d. VwGH vom 23. 4. 2001, 2001/14/0054, vom 23.4.2001, 2001/14/0052, vom 27.6.2001, 2001/15/0057, vom 12.9.2001, 2001/13/0056 vom 19.6.2002, 2002/15/0084 - 00086 und vom 27.11.2003, 2001/15/0161, kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis bei der Geschäftsführerin vor. Die vorliegenden Schwankungen der Bezüge der Gesellschafter-Geschäftsführerin entsprechend der Ertragslage der Gesellschaft lassen noch keinen Rückschluss auf ein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis zu (VwGH 12.9.2001, 2001/13/0203 v. 27.2.2002, 2001/13/0103 v. 28.5.2002, 2001/14/0169 u.v. 12.9.2002, 2002/15/0136). Der vorliegende Fall ist nicht mit dem des VwGH-Erk. vom 29.1.2003, 2002/13/0186 zu vergleichen, weil nach Punkt VI des Werkvertrages gegebenenfalls bei Verlust oder Unterschreitung Punkt VIII des Werkvertrages zur Anwendung kommt.

Unbestritten ist, dass die Gf. laut den unwidersprochenen Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung eine laufende, wenn auch nicht unbedingt monatliche Entlohnung erhalten hat.

Bei den von der Geschäftsführerin zu erfüllenden Aufgaben (Geschäftsführertätigkeit laut Firmenbuch seit 24. Februar 1994) kann die faktische Eingliederung in den betrieblichen Ablauf in organisatorischer Hinsicht nicht bestritten werden. Nach dem VwGH-Erk. 12.9.2001, 2001/13/0180 spricht nämlich die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung für diese Eingliederung.

Der im gegenständlichen Fall zur Anwendung kommende Steuertatbestand stellt nicht darauf ab, welchem Vertragstyp das Zivilrecht das konkrete Anstellungsverhältnis des Geschäftsführers zuordnet (VwGH 10.5.2001, 2001/15/0061). Daher hat der am 13. November 1997 abgeschlossene Werkvertrag keine Bedeutung.

Auf Grund dieser Feststellungen weist die Tätigkeit der wesentlich beteiligten Geschäftsführerin somit - unter Außerachtlassung der Weisungsgebundenheit - die Merkmale eines Dienstverhältnisses auf, sodass die von der Gesellschaft bezogenen Vergütungen der Gf. als Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind.

Die Berufung war als unbegründet abzuweisen.

Linz, 12. Juli 2004