



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mitsch Grebner Steuerberatungs OEG, gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 1998 bis 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben 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

Im Ergebnis einer im Unternehmen der Bw durchgeführten Lohnsteuerprüfung stellte der Prüfer in seinem Bericht bzw. den Beilagen ua. fest, dass im Prüfungszeitraum an den Geschäftsführer der Bw Bezüge ausbezahlt wurden. Der Geschäftsführer war im Prüfungszeitraum zu 50 % an der Bw beteiligt. Der Geschäftsführerbezüge seien monatlich ausbezahlt (zB 1998: S 35.000) und am Jahresende um eine Nachzahlung ergänzt worden. Für die beruflich veranlassten Fahrten wurde dem Geschäftsführer ein firmeneigenes Kraftfahrzeug zur Verfügung gestellt. Da dieses Fahrzeug auch für Privatfahrten benutzt wurde und ein Fahrtenbuch nicht vorhanden war, rechnete der Prüfer einen Sachbezug in Höhe von S 5.475,- monatlich hinzu.

Das Finanzamt schloss sich der Auffassung des Prüfers an und setzte mit den angefochtenen Bescheiden vom 16. Juli 2001 von den Geschäftsführerbezügen inkl. Sachbezug für das Kfz den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag den Prüferfeststellungen entsprechend fest.

Dagegen wurde Berufung erhoben und eingewendet, der zu 50 % an der Gesellschaft beteiligte Geschäftsführer erbringe seine Tätigkeit als weisungsfreier selbständiger Unternehmer. Für ihn würden die Bestimmungen des Angestelltengesetzes nicht gelten, er könne sich vertreten lassen und unterliege keinem Konkurrenzverbot. Er beziehe für seine Tätigkeit keinen gleich bleibenden Bezug, sondern nehme als Unternehmer am Erfolg der GmbH teil. Seine Bezüge würden zwischen 0,7 Mio. und 1,7 Mio. schwanken und vom Ergebnis des Unternehmens abhängen. Er erhalte laufende aconto Zahlungen, die dann entsprechend dem Ergebnis und der Besprechung mit den Gesellschaftern durch Abschlagzahlungen oder Rückzahlungen dem wirtschaftlichen Erfolg angepasst würden.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab.

Fristgerecht wurde der Antrag gestellt, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen und ergänzend im Wesentlichen wie folgt vorgebracht:

Es liege nicht nur keine Weisungsgebundenheit vor, keine Verpflichtung zur Leistung einer bestimmten Arbeitszeit, sondern es bestehe auch die Möglichkeit, die Leistungen durch eine betriebsfremde Person erbringen zu lassen; auch sei die Bezahlung anders als bei einem Dienstnehmer, der arbeits- und kollektivvertragliche Rechte genieße und das wirtschaftliche Risiko des Unternehmenserfolges rechtlich nicht tragen dürfe. Es liege daher kein Dienstvertrag und auch kein dienstnehmerähnlicher Geschäftsführervertrag vor.

Im Zuge des Berufungsverfahrens wurde nachstehende "Gegenüberstellung Cash flow und Geschäftsführerbezug 1995 – 2000" (in Schilling) vorgelegt:

	1995	1996	1997	1998	1999	2000
cash flow nach Gf- Bezug	2,881.949	188.526	1,183.626	-353.988	546.878	523.358
Gf-Bezug	1,654.800	1,713.600	1,713.600	1,400.000	770.000	850.000

Über telefonischen Vorhalt gab die Bw weiters bekannt, dass 2001 keine Bezüge mehr ausbezahlt wurden und dass mögliche Rückzahlungen in Form von Gegenverrechnungen erfolgen würden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Den Dienstgeberbeitrag haben gemäß § 41 Abs. 1 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 (FLAG) alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Gemäß § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 818/1993 sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG ist der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). 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.

Die gesetzliche Grundlage für die Erhebung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag bildet für das Streitjahr 1998 § 57 Abs. 7 und 8 des Handelskammergesetzes (HKG), für die Streitjahre 1999 und 2000 § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (WKG).

Nach der Rechtsprechung des VwGH werden Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer Ges.m.b.H. 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,
- 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 (vgl. die Erkenntnisse vom 23.4.2001, 2001/14/0054 und 2001/14/0052, vom 10.5.2001, 2001/15/0061, vom 18.7.2001, 2001/13/0063, und vom 18.9.2003, 2001/15/0151).

Im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1. März 2001, G 109/00, wird unter Anführung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Anzeichen 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 eine feste Arbeitszeit, ein fester Arbeitsort, die arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, Anwendbarkeit typischer arbeitsrechtlicher Vorschriften, wie Arbeits- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegation von bestimmten Arbeiten (vgl. VwGH 19.6.2002, 2001/15/0068, mit weiteren Nachweisen).

Weder dem Umstand der Vertretungsmöglichkeit noch dem Ausmaß der Beteiligung kommt für die Frage, ob die Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers als solche iSd § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 qualifiziert werden, entscheidende Bedeutung zu (vgl. VwGH 25.11.2002, 2002/14/0080).

a) Eingliederung in den geschäftlichen Organismus:

Für die Frage der Eingliederung ist auch die zeitliche Komponente der zu beurteilenden Tätigkeit von Bedeutung. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zB Erkenntnis vom 16.9.2003, 2003/14/0057) spricht die kontinuierliche und über einen längeren

Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung für die Eingliederung, was beispielsweise bei einem nur zum Zwecke der Unternehmenssanierung bestellten Geschäftsführer nicht der Fall sein muss.

Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage begegnet die Beurteilung der Finanzbehörde erster Instanz, die Eingliederung des Geschäftsführers ergebe sich im Berufungsfall aus der auf Dauer angelegten Erfüllung der Aufgaben des Geschäftsführers im Bereich der Unternehmensleitung, keinen Bedenken der Rechtsmittelbehörde.

b) Unternehmerwagnis:

Unternehmerwagnis liegt vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Steuerpflichtigen weitgehend von seinen unternehmerischen Fähigkeiten und seinem Fleiß sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und der Steuerpflichtige für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen muss. Dabei kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse an: Im Vordergrund dieses Merkmales steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft. Auf ein Wagnis aus der Stellung als Gesellschafter oder gar auf das Unternehmerwagnis der Gesellschaft kommt es nicht an (vgl. VwGH 31.3.2003, 2003/14/0023, mit weiteren Nachweisen).

Auf die besonderen Schwierigkeiten der Feststellung des tatsächlichen Sachverhaltes, die sich bei den in Rede stehenden Leistungsverhältnissen insbesondere aus dem dabei häufig vorzufindenden Umstand des Selbstkontrahierens ergeben, wurde bereits wiederholt in der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes hingewiesen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25.4.2002, 2001/15/0066, aber auch das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1.3.2001, G 109/00). Dieser Aspekt hat zur Folge, dass bei der Sachverhaltsfeststellung, um dem Objektivierungserfordernis hinreichend Rechnung zu tragen, der nach außen in Erscheinung tretenden tatsächlichen Abwicklung der Leistungsbeziehung die wesentliche Bedeutung beizumessen ist (vgl. VwGH 31.3.2003, 2003/14/0023).

Zum Vorliegen eines Unternehmerrisikos führt die berufungswerbende Gesellschaft ins Treffen, die Bezüge seien vom Ergebnis des Unternehmens abhängig und diesem entsprechend komme es zur Abschlagszahlungen oder Rückzahlungen. Damit führt die Bw ihre Berufung jedoch nicht zum Erfolg. Bei der Beurteilung, ob ein Unternehmerrisiko vorliegt, kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse an. Die tatsächlichen Verhältnisse zeigen, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer in den Streitjahren laufende Bezüge (1998: S 1,400.000; 1999: S 770.000; 2000: S 850.000) erhalten hat.

Es ist auch nicht klar ersichtlich, nach welchen Kriterien das Geschäftsführerhonorar in konkreter Ausformung der "Erfolgsabhängigkeit" zu bemessen ist. So ist aus der von der Bw vorgelegten "Gegenüberstellung Cash-flow und Geschäftsführerbezug" zu entnehmen, dass der Geschäftsführer auch bei einem negativen Ergebnis nicht unbeträchtliche Bezüge erhalten hat. (1998: S 1,400.000). In welchem Umfang die von der Bw eingewendete "Erfolgsabhängigkeit" für den Gesellschafter-Geschäftsführer im Streitzeitraum schlagend geworden wäre, konnte die Bw nicht dartun.

Entgegen der von der Bw vertretenen Auffassung ist das Risiko von schwankenden Einnahmen, die einen bestimmten Mindestbetrag nicht unterschreiten, noch nicht ein solches, wie es für Unternehmer eigentümlich ist (vgl. zB VwGH 25.9.2001, 2001/14/0051).

Ein Mindestbezug steht aber der Annahme eines relevanten Unternehmerwagnisses entgegen (vgl. VwGH 18.12.2001, 2001/15/0070).

Zudem ist festzuhalten, dass dem Geschäftsführer für seine Tätigkeit von der Gesellschaft ein Kraftfahrzeug zur Verfügung gestellt wurde, das auch privat genutzt werden konnte.

Das Tragen der Sozialversicherungsbeiträge durch den Geschäftsführer begründet kein Unternehmerrisiko (vgl. VwGH 18.12.2002, 2001/13/0141, mit weiteren Nachweisen).

Für die Beurteilung der Frage nach dem Unternehmerwagnis kommt es - wie bereits ausgeführt - auf die tatsächlichen Verhältnisse an, dass den Geschäftsführer der Bw im streitgegenständlichen Zeitraum tatsächlich ein entsprechendes Unternehmerwagnis getroffen hätte, kann weder den Feststellungen des Finanzamtes noch dem Berufungsvorbringen entnommen werden.

c) Kontinuierliche Honorierung:

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. Erkenntnisse vom 23.4.2001, 2001/14/0054 und 2001/14/0052, vom 10.5.2001, 2001/15/0061, vom 18.7.2001, 2001/13/0072 und 2001/13/0063, und vom 18.7.2001, 2001/13/0082) steht der Annahme einer Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht entgegen, dass die Vergütung des Geschäftsführers ausschließlich in Form zB von vierteljährlich zufließender Zahlungen bewirkt wird, da diese Judikatur das Element laufender Lohnzahlung nicht an die Bedingung knüpft, dass die dem Geschäftsführer gewährten Vergütungen im Monatsrhythmus zufließen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes reicht es für die Annahme einer laufenden Entlohnung (noch) aus, wenn die Geschäftsführervergütung dem

Verrechnungskonto jährlich gutgeschrieben wird (vgl. zB VwGH 27.8.2002, 2002/14/0094, 18.9.2003, 2001/15/0151).

Im gegenständlichen Fall hat der Geschäftsführer im Streitzeitraum monatlich gleich bleibende Beträge erhalten. Damit ist aber eine laufende Entlohnung im Sinn der oben zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung gegeben.

Die angefochtenen Bescheide entsprechen daher der Rechtslage, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Salzburg, 16. Februar 2004