

GZ. RV/4368-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Karl Heissenberger, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 8., 16. und 17. Bezirk betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 1997 bis 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Für die Jahre 1997 bis 2001 wird DB mit 1.930,88 € (= 26.569,53 S) und DZ mit 224,57 € (= 3.090,09 S) festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlage und die Ermittlung der Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmittelung 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

Strittig ist, ob die Bw für die Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers (Ges-Gf) DB und DZ zu entrichten hat, weil diese Bezüge zu Einkünften im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 führen.

Herr A ist seit 25. September 1979 Geschäftsführer (Gf) der Bw und hält laut Firmenbuchauszug vom 15. Oktober 2004 einen Anteil am Stammkapital von 100 %.

Bei der Bw fand für den Zeitraum 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 2001 eine Lohnsteuerprüfung statt, wobei davon ausgegangen wurde, dass der Gf, Dienstnehmer im Sinne des § 41 FLAG (Familienlastenausgleichsgesetz) iVm § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 sei.

Von den in den Jahren 1997 bis einschließlich 2001 ausbezahlten Gf-Bezügen von 73.292,47 S (1997), 133.959,93 S (1998), 77.897,74 S (1999), 72.276,60 S (2000) und 118.767,46 S (2001) wurden 4,5 % DB, das sind 21.429,05 S und 0,53 % (1997 bis 1999) bzw 0,52 % (2000) bzw 0,51 % (2001) als DZ, das sind 2.491,03 S mit Bescheid vom 28. Oktober 2002 als Nachzahlung festgesetzt.

Die dagegen erhobene Berufung begründete die Bw damit, dass

- sich der Gf selten und ganz unregelmäßig Bezüge auszahlen könne und auch nur in völlig unterschiedlicher Höhe, je nachdem, wie es der Geschäftsgang bzw der Liquiditätsstatus erlaube. Der Bankrahmen habe laufend erhöht werden müssen, dafür habe die Bank die persönliche Haftung und Sicherstellung des Gf verlangt.
- Da der Gf auch eine Einzelfirma betreibe, werde er von seiner Sekretärin vertreten und sei nur sehr sporadisch im Unternehmen. Von einer organisatorischen Eingliederung könne somit keine Rede sein.
- Als Gf und Alleingesellschafter trage er auch das volle Risiko, was dadurch dokumentiert werde, dass er alle Kreditverträge bei der Bank unterschrieben habe und somit persönlich dafür hafte.

Im Rahmen eines Vorhaltes wurde die Bw darauf hingewiesen, dass bei Gegenüberstellung der Gf-Bezüge und der Jahresgewinne bzw –verluste

Jahr	Geschäftsführer-Bezüge	Jahresgewinne bzw -verluste
1997	73.292,47 S	-108.140,79 S
1998	133.959,93 S	+10.011,69 S
1999	77.897,74 S	-151.599,59 S
2000	72.276,60 S	+180.799,68 S
2001	118.767,46 S	-85.123,62 S

auffällt, dass in den Jahren 1997, 1999 und 2000 ungefähr gleich hohe Gf-Bezüge (73.292,47 S, 77.897,74 S bzw 72.276,60 S) ausbezahlt wurden, während in den Jahren 1997 und 1999 Jahresverluste von -108.140,79 S und -151.599,59 S im Jahr 2000 aber ein Jahresgewinn von +180.799,68 S erwirtschaftet wurde. Damit seien gerade in jenem Jahr, in dem der höchste Jahresgewinn erzielt wurde (2000: +180.799,68 S), die Gf-Bezüge am niedrigsten gewesen (72.276,60 S). In diesem Zusammenhang wurde die Bw ersucht aufzuzeigen, aus welcher betriebswirtschaftlichen Kennzahl, Größe bzw Formel sich die Höhe der ausbezahlten Gf-Bezüge ableiten lasse. Weiters wurde um die Vorlage der Fahrtenbücher jener beiden Leasing-PKWs ersucht, die zum Teil auch privat genutztten wurden.

In der Vorhaltsbeantwortung führte die Bw aus, dass nur dann Entnahmen vom Gf getätigt worden wären, wenn es die Banksalden bzw der Bankrahmen ermöglicht hätte. Er könne nur dann eine Entnahme tätigen, wenn es die Liquiditätsverhältnisse ermöglichen. Die Geldentnahmen hätten 90.000 S (1998), 35.000 S (1999), 29.000 S (2000) und 71.000 S (2001) betragen und seien starken Schwankungen unterlegen. Als 100 % Gesellschafter trage der Gf das volle Unternehmerwagnis. Der Erfolg des Unternehmens hänge ausschließlich vom persönlichen Einsatz, den persönlichen Fähigkeiten, Fleiß und Tüchtigkeit des Gf ab, sowie den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens. Für die Nutzung eines PKW (Jeep) wurde eine Privatnutzung von 20 % angenommen und beim Gf der Einkommensteuer unterzogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

- Der Gf ist zu 100 % am Stammkapital der Bw beteiligt und seit 25. September 1979 als ihr Gf tätig.
- Laut Vorhaltsbeantwortung vom 15. November 2004 (Punkt 2) existiert kein Geschäftsführungsvertrag und
- die Geld-Entnahmen betrugen 90.000 S (1998), 35.000 S (1999), 29.000 S (2000) und 71.000 S (2001).
- Für die zeitweise private Benützung der sich im Streitzeitraum im Betrieb der Bw befindlichen Leasing-PKWs (Mercedes 300 CE-24 bzw Jeep Chrysler Grand Cherokee) wurde eine Privatnutzung im Ausmaß von 20 % angenommen und im jeweiligen Jahresabschluss ausgewiesen. Im Rahmen der Lohnsteuerprüfung wurde jedoch für diese Privatanteile kein DB und DZ festgesetzt.

Jahr	PKW-Privatanteil von 20 %	PKW
1997	27.042,46 S	Mercedes 300 CE-24
1998	21.266,48 S	Mercedes 300 CE-24
1999	12.433,84 S	Jeep Chrysler Grand Cherokee
2000	24.614,15 S	Jeep Chrysler Grand Cherokee
2001	28.883,05 S	Jeep Chrysler Grand Cherokee

Diese Feststellungen ergeben sich aus dem Bericht über das Ergebnis der abgeschlossenen Lohnsteuerprüfung, dem Arbeitsbogen des Lohnsteuerprüfers, den Jahresabschlüssen und den Ausführungen der Bw und ihres steuerlichen Vertreters.

Dieser Sachverhalt war rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

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

§ 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. I Nr. 818/1993, normiert u.a.:

Dienstnehmer im Sinne der Regelungen betreffend den Dienstgeberbeitrag sind 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 des EStG 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG idF StRefG 1993, BGBl. I Nr. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag 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 dabei 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.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Judikatur ausführt, ist § 41 Abs. 2 FLAG dahingehend auszulegen, dass der Verweis auf § 22 Z 2 EStG 1988 lediglich den zweiten Teil (Teilstreich) der letztgenannten Bestimmung erfasst.

§ 22 Z 2 zweiter Teilstreich EStG 1988 normiert u.a.:

Unter die Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit fallen nur 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 Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25 % beträgt.

§ 47 Abs. 2 EStG 1988 normiert u.a.:

Ein Dienstverhältnis liegt vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet.

Die gesetzliche Grundlage für die Erhebung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag bildet für die Streitjahre 1997 und 1998 § 57 Abs 7 und 8 des Handelskammergegesetzes (HKG), ab 1999 § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergegesetzes 1998 (WKG).

Zur Auslegung der in der Vorschrift des § 41 Abs. 2 und 3 FLAG angeführten Bestimmung des § 22 Z 2 zweiter Teilstreich EStG 1988 wird auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 23.4.2001, 2001/14/0054 und 2001/14/0052, vom 10.5.2001, 2001/15/0061, und vom 18.7.2001, 2001/13/0063, verwiesen.

Wie den Gründen der genannten Erkenntnisse entnommen werden kann, werden Einkünfte nach § 22 Z 2 zweiter Teilstreich EStG 1988 vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer GmbH dann erzielt, wenn – bezogen auf die tatsächlich vorzufindenden Verhältnisse – feststeht,

- dass der Gesellschafter-Gf 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.

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 – Weisungsgebundenheit 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 Weisungsgebundenheit 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 Delegierung von bestimmten Arbeiten (vgl VwGH-Erkenntnis vom 24.10.2002, 2002/15/0160).

Vor dem Hintergrund der oben angeführten Rechtsprechung gehen daher die Ausführungen der Bw ins Leere, wonach der Gf von seiner Sekretärin vertreten werde.

Insgesamt stellt somit das in § 22 Z 2 Teilstich 2 EStG 1988 für wesentlich beteiligte Gesellschafter normierte Vorliegen der sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses – abgesehen vom hinzuzudenkenden Merkmal der Weisungsgebundenheit – vor allem auf die Kriterien der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft und das Fehlen des Unternehmerwagnisses ab.

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 die Eingliederung (vgl das Erkenntnis vom 23. April 2001, 2001/14/0054).

Die Abgrenzung zwischen Dienstvertrag und Werkvertrag erfolgt nach dem tatsächlich verwirklichten Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit. Während beim Werkvertrag ein bestimmter Erfolg geschuldet wird, ist beim Dienstvertrag die Arbeit selbst Leistungsinhalt.

Beim Dienstvertrag steht somit eine auf Dauer angelegte Leistungserbringung im Vordergrund. Dass sich ein Gf durch einen anderen Gf vertreten lassen kann, ist nicht unüblich und steht einem Dienstverhältnis des Gf nicht entgegen. Leitende Angestellte können üblicherweise Arbeiten auch an andere Dienstnehmer delegieren. Die Möglichkeit "sich eines geeigneten Vertreters zu bedienen", ist somit durchaus auch im Rahmen eines Dienstvertrages üblich (vgl VwGH vom 26.4.2000, 99/14/0339, 22.9.2000, 2000/15/0089, 27.1.2000, 98/15/0200). Der Eingliederung in den Organismus der GmbH steht nicht der Umstand entgegen, dass der wesentlich beteiligte Gf für mehrere Gesellschaften als Gf tätig ist (vgl VwGH vom 28.1.2003, 2001/14/0048). Das Argument der Bw, wonach der Gf – da er auch eine Einzelfirma betreibe – von seiner Sekretärin vertreten werde, nur sehr sporadisch im Unternehmen sei und somit von einer organisatorischen Eingliederung keine Rede sein könne, geht somit ins Leere.

Im Hinblick auf das jahrelange Tätigwerden des Gf für die Bw (laut Firmenbuch seit 1979) ist daher jedenfalls von einer Eingliederung in den geschäftlichen Organismus auszugehen.

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: (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. Dezember 2002, 2001/13/0179) Im Vordergrund dieses Merkmals steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft. Von Bedeutung ist noch das Merkmal der laufenden (wenn auch nicht notwendig monatlichen) Entlohnung. Eine laufende Entlohnung liegt auch dann vor, wenn der Jahresbezug nicht in monatlich gleich bleibenden Monatsbeträgen ausbezahlt wird (vgl Erkenntnis vom 23. April 2001, 2001/14/0054).

Der Umstand, dass die Bw für die private Nutzung eines Leasing PKWs (Mercedes 300 CE-24 bzw Jeep Chrysler Grand Cherokee) in den Jahresabschlüssen der Streitjahre jeweils eine Privatnutzung im Ausmaß von 20 % in Ansatz gebracht hat, da der Gf diese offensichtlich regelmäßig nutzte, weist eindeutig darauf hin, dass das Merkmal der laufenden Entlohnung schon allein in Form einer regelmäßigen Entnahme des Personenkraftwagens vorlag. Dem Vorbringen der Bw, wonach der Gf nur Entnahmen tätigen konnte, wenn die Banksalden bzw der Bankrahmen, der Geschäftsgang bzw der Liquiditätsstatus es erlaubte, ist entgegen zu halten, dass die Entnahmen des Gf nur einen Teil des Entgelts des Gf ausmachen und zu untersuchen ist, ob ein tatsächlicher Zusammenhang zwischen den Schwankungen der gesamten Gf-Bezüge und wirtschaftlichen Parametern (ins dem Jahresgewinn bzw –verlust

oder dem Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit, EGT) bezogen auf den Streitzeitraum erkennbar sind.

Jahr	Gf-Bezüge	Jahresgewinne bzw –verluste	EGT
1997	73.292,47 S	-108.140,79 S	-93.140,79 S
1998	133.959,93 S	+10.011,69 S	+37.511,69 S
1999	77.897,74 S	-151.599,59 S	-120.484,59 S
2000	72.276,60 S	+180.799,68 S	+204.879,68 S
2001	118.767,46 S	-85.123,62 S	-61.043,62 S

Da aber - wie bereits im Vorhalt vom 29. September 2004 darauf hingewiesen wurde – gerade in jenem Jahr, in dem der höchste Jahresgewinn bzw das höchste EGT erzielt wurde (2000: +180.799,68 S bzw +204.879,68 S) die Gf-Bezüge am niedrigsten waren (72.276,60 S) und schließlich auch in den Verlustjahren (1997, 1999, 2001) Gf-Bezüge zur Auszahlung gelangten, kann einnahmenseitig nicht von einem Unternehmerwagnis ausgegangen werden.

Schließlich ist laut Erkenntnis des VwGH vom 28.11.2002, 2001/13/0117 auch dann kein die DB-Pflicht ausschließendes Unternehmerrisiko gegeben, wenn dem Gf bei Liquiditätsengpässen der Gesellschaft kein Bezug ausbezahlt wird, weil Schwankungen der Bezüge des Gf entsprechend der Liquidität der Ges für sich allein noch keinen Rückschluss auf eine tatsächliche Erfolgsabhängigkeit der Honorierung des Gf zulassen. Zum Vorbringen der Bw, wonach der Gf alle Kreditverträge bei der Bank unterschrieben habe und somit persönlich dafür haftet bzw die Bank für die Erhöhung des Bankrahmens die persönliche Haftung und Sicherstellung des Gf verlangte ist auf das Erkenntnis des VwGH v 31.3.2003, 2003/14/0023 zu verweisen, demzufolge auch das Risiko, das der Ges-Gf im Falle der Übernahme einer Bürgschaft für Verbindlichkeiten der Ges trägt, der Gesellschaftersphäre zuzurechnen ist und damit kein Unternehmerwagnis im Bereich der Geschäftsführungstätigkeit darstellt.

In die Überlegungen hinsichtlich eines etwaigen Unternehmerwagnisses sind auch Wagnisse einzubeziehen, die sich aus Schwankungen bei nicht überwälzbaren Ausgaben ergeben. Da von der Bw diesbezüglich keine Aufwendungen, die der Gf zu tragen gehabt hätte, angeführt hat, ist auch ein ausgabenseitiges Unternehmerrisiko jedenfalls auszuschließen.

Da die erforderliche tatsächliche Beeinflussung der Einnahmen- als auch der Ausgabenseite seitens des Gf von der Bw nicht nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht werden konnte, war von Seiten der Abgabenbehörde davon auszugehen, dass im gegenständlichen Fall die

Merkmale der behaupteten Selbständigkeit aus den oben angegebenen Gründen nicht im Vordergrund standen (vgl VwGH vom 20.3.2002, 2001/15/0155).

Zusammenfassend kann gesagt werden, dass aus folgenden Gründen davon auszugehen ist, dass die Voraussetzungen einer Betätigung im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vorliegen:

- Aus der auf Dauer angelegten leitenden Tätigkeit für die Bw kann die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus abgeleitet werden.
- Im Hinblick auf die tatsächliche Entwicklung der Jahresentlohnung des Gf ist auszuschließen, dass Herrn A in seiner Stellung als Gf ein tatsächliches, ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis getroffen hat.
Dass sich ein Unternehmerrisiko aus stark schwankenden und ins Gewicht fallenden Ausgaben ergeben hätte, das der Gf aus eigenem hätte tragen müssen, wird in der Berufung auch gar nicht behauptet.
- Die Tatsache der laufenden Entlohnung ergibt sich bereits aus den in den Jahresabschlüssen der Bw in Ansatz gebrachten Sachbezügen (20 % Privatanteil bei Leasing-PKW).

Da zur Bemessungsgrundlage des DB und DZ alles heranzuziehen ist, was dem Gesellschafter-Gf an Vergütungen jedweder Art im Streitzeitraum gewährt wurde und im Rahmen der Lohnsteuerprüfung der 20 % Anteil für die private Nutzung der Leasing-PKWs laut Jahresabschlüsse in der Bemessungsgrundlage des DB und DZ nicht berücksichtigt wurde, ergibt sich folgende Neuberechnung von DB und DZ:

Zeitraum	Gf-Bezüge	20 % PKW-Privatanteil	Bemessungsgrundlage lt BE	4,5 % DB	0,53 % DZ 2000: 0,52 % 2001: 0,51 %
1997	73.292,47 S	27.042,46 S	100.334,93 S	4.515,07 S	531,78 S
1998	133.959,93 S	21.266,48 S	155.226,41 S	6.985,19 S	822,70 S
1999	77.897,74 S	12.433,84 S	90.331,58 S	4.064,92 S	478,76 S
2000	72.276,60 S	24.614,15 S	96.890,75 S	4.360,08 S	503,83 S
2001	118.767,46 S	28.883,05 S	147.650,51 S	6.644,27 S	753,02 S
Summe				26.569,53 S	3.090,09 S
				1.930,88 €	224,57 €

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 26. November 2004