



Außenstelle Linz
Senat 2

UNABHÄNGIGER
FINANZSENAAT

GZ. RV/1236-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BwIn., vertreten durch Christian Diesenberger, gegen den Bescheid des Finanzamtes Steyr vom 12. Februar 2001, betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum Jänner bis Dezember 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Die Fälligkeit der Abgaben erfährt keine Änderung.

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 einer bei der Berufungserberin durchgeföhrten Lohnsteuerprüfung wurde festgestellt, dass die an den wesentlich (100 %) beteiligten Gf. vom 1.6. bis 31.12.1999 bezahlten

Vergütungen von monatlich S 15.000,00 nicht in die Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einbezogen worden seien. Auf Grund dieser Feststellung wurde mit Abgabenbescheid vom 12. Februar 2001 der auf die Geschäftsführerbezüge entfallende Dienstgeberbeitrag (S 5.131,00 = € 372,91) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (S 547,00 = € 39,75) nachgefordert.

Dagegen wurde durch den bevollmächtigten Vertreter berufen. Im Zuge der durchgeführten Lohnsteuerprüfung seien im Zeitraum Juni bis Dezember 1999 die Bezüge vom Gf. dem Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unterworfen worden. Im Jahre 1999 habe zwischen der BwIn und dem Gf., der zu 100 % an der Gesellschaft beteiligt sei, ein mündlicher Geschäftsführervertrag bestanden. Auf Grund dieses Vertrages habe der Gf. monatlich einen Betrag von S 15.000,00 für seine geleistete Tätigkeit erhalten. Mit Jänner 2000 sei dann ein schriftlicher Geschäftsführervertrag abgeschlossen worden, auf Grund dessen die Geschäftsführervergütung ab diesem Zeitpunkt erfolgsabhängig ausgezahlt worden sei. Die Wertung der Geschäftsführervergütung für den Zeitraum 1999 seitens der Finanzverwaltung als dienstnehmerähnlich sei unzulässig. Tatsache sei, dass der Geschäftsführer auf Grund seines Beteiligungsverhältnisses an keine Weisung gebunden sei und sich auch in seiner Tätigkeit jedenfalls vertreten lassen könne. Weiters gebe es keinen vertraglich oder gesetzlich geregelten Urlaubs- bzw. Abfertigungsanspruch als auch keinen Urlaubszuschuss sowie keine Weihnachtsremuneration. Letztlich sei auch nicht unwesentlich, dass der Geschäftsführer an keine geregelte Arbeitszeit gebunden sei und dadurch auch seine Arbeitszeit frei gestalten könne. Diese Art der Tätigkeit zeige deutlich auf, dass jedenfalls nicht alle Merkmale eines Dienstverhältnisses, wie im § 41 Abs. 2 FLAG in Zusammenhang mit § 22 Z 2 EStG unbedingt gefordert, vorliegen würden. Der Verwaltungsgerichtshof habe in seinem Beschluss vom 28.11.2000 die Auffassung vertreten, dass diese Gesetzesbestimmungen als verfassungswidrig aufzuheben seien.

In Beantwortung eines umfangreichen Fragebogens teilte der bevollmächtigte Vertreter am 24.4.2001 u.a. mit, dass die Vergütung für die Tätigkeit zunächst mit einem Fixbetrag von S 15.000,00 (monatlich) erfolge und ab April 2000 jedenfalls erfolgsabhängig ausbezahlt werde. Mit Ausnahme von Dienstreisen, deren einfache Wegstrecke mehr als 100 km betrage, würden keinerlei Spesenvergütungen seitens der Rechtsmittelwerberin gewährt. Beigelegt wurde eine Vereinbarung vom 31.1.2000.

Mit der ausführlich begründeten Berufungsvorentscheidung vom 3.9.2001, in der darauf hingewiesen wurde, dass eine Eingliederung in den Betrieb sowie eine laufende Entlohnung vorgelegen sei, wies das Finanzamt das Rechtsmittel ab.

In dem fristgerecht gestellten Antrag auf Vorlage der Berufung an die zweite Instanz, wodurch das Rechtsmittel wiederum als unerledigt gilt, führte der bevollmächtigte Vertreter aus, dass ein fixes Geschäftsführerhonorar nur in den ersten Monaten zur Auszahlung gelangt und ab Jänner 2000 zur Gänze erfolgsabhängig sei, wodurch das Unternehmerwagnis deutlich zum Ausdruck komme.

Über die Berufung wurde erwogen:

Das Rechtsmittel richtet sich gegen die Vorschreibung von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Zeit von Juni bis Dezember 1999. Daher ist nur der in diesem Zeitraum bestandene Sachverhalt zur Beurteilung heranzuziehen. Die Vereinbarung vom 31. Jänner 2000 betrifft die Folgezeit und berührt den hier zu beurteilenden Zeitraum des Kalenderjahres 1999 nicht.

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.

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 - 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 folgende: fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, 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. 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 Weisungsgebundenheit - 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. Ausgehend von diesen Kriterien ist bei Anwendung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 leg. cit. zu beurteilen, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die für ein Dienstverhältnis sprechenden Kriterien im Vordergrund stehen.

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. Im Vordergrund dieses Merkmals 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 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. Vom Vorliegen eines Unternehmerrisikos kann nach dem VwGH-Erk. 24.2.1999, 98/13/0014, dann gesprochen werden, wenn der Geschäftsführer im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite maßgeblich beeinflussen und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend selbst gestalten kann. Dabei kommt es, wie der VwGH in den Erkenntnissen vom 21.12.1999, 99/14/0255 und vom 26.7.2000, 2000/14/0061, erkannt hat, auf die tatsächlichen Verhältnisse an. Im Vordergrund dieses Merkmals steht, 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 überwälzbaren Ausgaben ergeben. Der Umstand, dass sich der Geschäftsführer in vollem Umfang vertreten lassen konnte, schließt die grundsätzliche Verpflichtung zur persönlichen Ausübung der Tätigkeit nicht aus (VwGH-Erk. 18.2.1999, 97/15/0175).

Hiezu ist festzustellen, dass es der Gf. übernommen hat, die Geschäftsführungsagenden der Gesellschaft im Rahmen des Unternehmensgegenstandes nach den Grundsätzen der Gesetzmäßigkeit und der Wirtschaftlichkeit bestmöglich zu besorgen. Auch war er als alleiniger Geschäftsführer für sämtliche Tätigkeiten wie Ein- und Verkauf, Controlling, Personal etc. verantwortlich.

Hinsichtlich der Entlohnung erhielt der Gf. für die Zeit vom 1.6. bis 31.12.1999 einen monatlichen Fixbezug von S 15.000,00. Ein wie im vorliegenden Fall gegebener Fixbezug steht aber der Annahme eines relevanten Unternehmerwagnisses entgegen (VwGH 30.4.2003, 2001/13/0153 u.v. 18.12.2001, 2001/15/0070).

Entsprechend § 1014 ABGB ist die GmbH verpflichtet, dem Geschäftsführer seine Barauslagen zu ersetzen (vgl. Reich-Rohrwig, Das österreichische GmbH-Recht 2/100). Dem kam die Berufungswerberin teilweise nach und ersetzte ihrem Geschäftsführer die Kilometergelder

sowie den jeweiligen Diätenaufwand für jene Dienstreisen, bei denen die einfache Fahrtstrecke mehr als 100 km betrug.

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 und vom 19.6.2002, 2002/15/0084 - 00086, kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis beim Geschäftsführer vor. Selbst Schwankungen der Bezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführers entsprechend der Ertragslage der Gesellschaft würden noch keinen Rückschluss auf eine tatsächliche Erfolgsabhängigkeit von der Tätigkeit des Geschäftsführers und damit auf ein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis zulassen (VwGH 12.9.2001, 2001/13/0203 und vom 27.2.2002, 2001/13/0103). Ausgabenseitig liegt ebenfalls kein Unternehmerrisiko vor.

Unbestritten ist, dass laut den Buchhaltungsunterlagen (Konto-Nr. 6255) die Geschäftsführervergütungen monatlich geleistet wurden, sodass von einer "laufenden Entlohnung" gesprochen werden kann (vgl. Erk. 29.1.2002, 2001/14/0167).

Auch kann bei den vom Geschäftsführer zu erfüllenden Aufgaben (Geschäftsführertätigkeit laut Firmenbuch seit Beginn bis heute, Verantwortung für sämtliche Tätigkeiten wie Ein- und Verkauf, Controlling, Personal etc.) 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.

Auf Grund dieser Feststellungen weist im Kalenderjahr 1999 die Tätigkeit des wesentlich beteiligten Geschäftsführers somit - unter Außerachtlassung der Weisungsgebundenheit - die Merkmale eines Dienstverhältnisses auf, sodass die von der Gesellschaft bezogenen Vergütungen 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, 3. Oktober 2003