



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der E., vertreten durch W., vom 8. September 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Vöcklabruck vom 27. August 2003, betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 1999 bis 31. Dezember 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer bei der Berufungserberin durchgeführten Lohnsteuerprüfung über die Zeit vom 1. Jänner 1999 bis 31. Dezember 2001 wurde festgestellt, dass die an die beiden zu je 42 % beteiligten Geschäftsführer im Kalenderjahr 2001 bezahlten Vergütungen (S 1.218.484,-- an X. und S 1.356.401,-- an Y.) nicht in die Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einbezogen worden seien. Es liege kein Unternehmerwagnis vor.

Auf Grund dieser Feststellung wurde mit Abgabenbescheid vom 27. August 2003 der auf die Geschäftsführerbezüge entfallende Dienstgeberbeitrag (€ 8.421,--) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (€ 805,--) nachgefordert.

Dagegen wurde vom bevollmächtigten Vertreter berufen. Die Geschäftsführerverträge der beiden Geschäftsführer würden bezüglich ihrer Entlohnung folgende Bestimmungen enthalten:
IV. Entgelt

Für die ordnungsgemäße Erbringung seiner Leistungen erhalte der Geschäftsführer anstelle

einer festen Vergütung eine Gewinnbeteiligung wie folgt:

Tantieme in % vom Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit zuzüglich dieser Tantieme und sonstiger ihm zugeflossener Vergütungen (in der Folge als Bemessungsgrundlage bezeichnet), nach folgender Staffelung:

Bemessungsgrundlage von € 0,00 bis € 109.009,25 20 %, von € 109.009,32 bis € 181.682,08 23 %, von € 181.682,15 bis € 254.354,91 26 %, von € 254.354,99 und darüber 29 %.

Die jährliche Mindesttantieme betrage € 21.801,85.

Die Auszahlung dieser Tantieme erfolge während des laufenden Geschäftsjahres – je nach Bedarf der Geschäftsführer – in einer Höhe, die ungefähr der Tantieme des vorhergehenden Geschäftsjahres entspreche. Sollte erkennbar sein, dass die Bemessungsgrundlage des laufenden Jahres jene des Vorjahres übersteige, könnten die Auszahlungen bereits nach der voraussichtlichen Bemessungsgrundlage des laufenden Jahres gestaltet werden. Nach Fertigstellung des Jahresabschlusses erfolge eine endgültige Abrechnung der Tantieme. Mehrbeträge seien dem Geschäftsführer nachzuzahlen. Sollte sich eine Differenz zu Lasten des Geschäftsführers ergeben, so sei diese Minderung in vier Teilbeträgen von den Vorauszahlungen des folgenden Geschäftsjahres abzuziehen.

Auf Grundlage dieser vertraglichen Regelung würden sich die von beiden Geschäftsführern bezogenen Tantiemen in den beiden letzten Wirtschaftsjahren wie folgt darstellen:

Geschäftsführervergütungen 2001 € 266.400,--, 2002 € 145.500,--, was eine Abweichung von 45,38 % ergebe. Von beiden Geschäftsführern werde das vertraglich festgelegte Unternehmerwagnis auch tatsächlich "gelebt". Beachtenswert sei in diesem Zusammenhang auch, dass sich beide Geschäftsführer nur jeweils genau den berechneten Nachforderungsbetrag nachzahlen lassen würden. Dies könne aus den Bilanzen klar ersehen werden. Zusammenfassend könne festgestellt werden, dass im gegenständlichen Fall vertraglich ein massives Unternehmerwagnis vereinbart sei und dieses Risiko von den Geschäftsführern auch tatsächlich getragen werde. Nach Ansicht der Berufungswerberin könnte man einen "normalen" Dienstnehmer kaum dazu bewegen, innerhalb eines Jahres einen Einkommensverlust im Ausmaß von 45,38 % hinzu zu nehmen. Da der Gesetzgeber allerdings verlange, dass bezüglich DB- und DZ-Pflicht, mit Ausnahme der Weisungsgebundenheit, sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses vorhanden sein müssten, könne im gegenständlichen Fall – auf Grund des tatsächlich getragenen Unternehmersrisikos – die Dienstnehmerähnlichkeit abgesprochen werden. Der VwGH habe in seinem Erk. vom 29.1.2003, 2002/13/0186 ausgeführt, dass Unternehmerwagnis auch dann vorliege, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Steuerpflichtigen weitgehend von seinen unternehmerischen Fähigkeiten und seinem Fleiß, sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhänge. Im berufungsgegenständlichen Fall treffe dies auf jeden Fall zu,

da die Rechtsmittelwerberin ohne die außerordentlichen Fähigkeiten der beiden Geschäftsführer im technischen Bereich überhaupt nicht existieren hätte können und nur deshalb so erfolgreich sei, weil die beiden Geschäftsführer einen außerordentlich hohen Einsatz und Fleiß mitbringen würden. Sie seien auch an der Gründung des Unternehmens maßgeblich beteiligt gewesen, was mit anderen Worten ausgedrückt bedeute, dass ohne deren Fähigkeiten das Unternehmen gar nicht gegründet worden wäre. Nach der herrschenden Rechtsprechung werde ein Unternehmerwagnis von den Gesellschafter-Geschäftsführern getragen, weshalb beantragt werde, dass die Geschäftsführerbezüge des Jahres 2001 aus der DB- und DZ-Bemessungsgrundlage ausgeschieden würden.

Zum Schreiben des Finanzamtes vom 3. Oktober 2003 wurde nicht Stellung genommen.

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 § 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 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 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. 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 Teilstich 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 Einnahmensschwankungen 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. v. 27.7.1999, 99/14/0136 und vom 20.11.1996, 95/15/0094 nur dann gegeben, wenn es sich auf die Eigenschaft als Geschäftsführer bezieht. Vom Vorliegen eines Unternehmerwagnisses 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.

Hiezu ist festzustellen, dass im Vertrag mit jedem Geschäftsführer eine Mindestantieme von € 21.801,85 (S 300.000,--) vereinbart wurde, die auch im Falle eines negativen Ergebnisses zusteht. Die Gesellschafter-Geschäftsführer haben einen Anspruch auf eine Firmenpension. Außerdem steht ihnen ein Dienstauto zur Verfügung. Laut den Einkommensteuererklärungen der Gesellschafter-Geschäftsführer entwickelten sich die Vergütungen wie folgt: X. 2001: € 88.550,69 (S 1.218.484,--), 2002: € 129.280,84, 2003: € 135.041,51 und 2004 € 163.169,35 sowie bei Y. 2001: € 98.573,50 (S 1.356.401,--), 2002: 129.280,84, 2003: € 134.045,42 und 2004: € 152.763,35.

Der Verwaltungsgerichtshof hat bereits wiederholt ausgesprochen (vgl. Erk. v. 30.10.2003, 2003/15/0089), dass Schwankungen der Bezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführers entsprechend der Ertragslage der Gesellschaft noch keinen Rückschluss auf eine tatsächliche Erfolgsabhängigkeit der Entlohnung des Geschäftsführers – in seiner Stellung als Geschäftsführer – zulassen. Dass im vorliegenden Fall die Geschäftsführerbezüge an die von der Berufungswerberin erzielten Ergebnisse der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit gebunden waren, bedeutet noch nicht, dass auf der grundsätzlich von der Sphäre der Gesellschaft getrennt zu sehenden Ebene des Geschäftsführers ein Unternehmerwagnis gegeben war. Nach dem VwGH-Erk. v. 24.9.2003, 2001/13/0258 ist im vorliegenden Fall außerdem kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis gegeben, weil den Geschäftsführern selbst bei Eintreten einer Verlustsituation für die Gesellschaft noch immer ein Fixbetrag von je S 300.000,-- gebührt hätte. (Darin unterscheidet sich der Sachverhalt von dem in der Berufung zitierten VwGH-Erk. vom 29.1.2003, 2002/13/0186.) Ein derartiger Mindestfixbezug steht der Annahme eines relevanten Unternehmerwagnisses entgegen. In der Tragung der auf den Geschäftsführerbezügen lastenden Sozialversicherungsbeiträge ist nach ständiger Judikatur kein relevantes Unternehmerwagnis zu sehen (vgl. z.B. das Erkenntnis vom 27.3.2002, 2001/13/0071). Auch ausgabenseitig ist im Prüfungszeitraum kein Unternehmerrisiko vorgelegen.

Unbestritten ist, dass laut den vorgelegten Unterlagen die Geschäftsführervergütungen beinahe monatlich ausbezahlt wurden. Nach der Rechtsprechung des VwGH ist jedenfalls eine "laufende Entlohnung" gegeben (vgl. Erk. 29.1.2002, 2001/14/0167).

Auch kann bei den von den Geschäftsführern zu erfüllenden Aufgaben laut Geschäftsbesorgungsvertrag (Geschäftsführertätigkeit laut Firmenbuch seit 1998) 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.

Schließlich wird hinsichtlich der rechtlichen Voraussetzungen der Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 auch auf das Erkenntnis eines verstärkten Senates des Verwaltungsgerichtshofes vom 10.11.2004, 2003/13/0018 hingewiesen. Nach den Entscheidungsgründen des genannten Erkenntnisses kommt bei der Frage, ob Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 erzielt werden, entscheidende Bedeutung dem Umstand zu, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist. Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen eines Unternehmerrisikos oder einer als "laufend" zu erkennenden Lohnzahlung, kann nur in solchen Fällen Bedeutung zukommen, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes nicht klar zu erkennen wäre.

Auf Grund dieser Feststellungen weist die Tätigkeit der wesentlich beteiligten Geschäftsführer somit – unter Außerachtlassung der Weisungsgebundenheit – die Merkmale eines Dienstverhältnisses auf, sodass die von der Gesellschaft bezogenen Vergütungen der Geschäftsführer 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, am 15. Juni 2005