



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der P., vertreten durch H., vom 22. September 2003 gegen den (endgültigen) Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen vom 14. August 2003, betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG sowie Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 2001 bis 31. Dezember 2001 sowie gegen den gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen vom 14. August 2003, betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag sowie Säumniszuschlag vom Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 2002 bis 31. Dezember 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer bei der Berufungswerberin durchgeführten Lohnsteuerprüfung über die Kalenderjahre 2001 und 2002 wurde – abgesehen von der im zweitinstanzlichen Verfahren nicht mehr strittigen Lohnversteuerung von Kfz-Sachbezügen von Arbeitnehmern – auch festgestellt, dass die an den wesentlich (100 %) beteiligten Geschäftsführer bezahlten Vergütungen (€ 149.706,04 für 2001 und € 53.777,90 für 2002) nicht in die Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einbezogen worden seien.

Auf Grund dieser und anderer Feststellungen wurde der Rechtsmittelwerberin mit dem (endgültigen) Haftungs- und Abgabenbescheid vom 14.8.2003 € 4.803,19 an Lohnsteuer, € 7.892,37 an Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und € 754,11 an Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Prüfungszeitraum 1.1. bis 31.12.2001 und mit dem vorläufigen Abgabenbescheid vom 14.8.2002 € 4.106,46 an Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen, € 377,40 an Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und € 82,13 an Säumniszuschlag für den Prüfungszeitraum 1.1. bis 31.12.2002 zur Nachentrichtung vorgeschrieben. Die vorläufige Festsetzung für das Kalenderjahr 2002 wurde damit begründet, dass erst bei Vorliegen des Jahresabschlusses 2003 die Höhe der Geschäftsführungsvergütungen für das Wirtschaftsjahr 2003 (umfasse den Zeitraum 1.2.2002 bis 31.1.2003) festgelegt werde und dann erst eine Umbuchung vom Verrechnungskonto auf das Aufwandskonto Geschäftsführungsaufwendungen erfolge.

Dagegen wurde von der bevollmächtigten Vertreterin innerhalb der verlängerten Rechtsmittelfrist berufen. Hinsichtlich der im zweitinstanzlichen Verfahren nur mehr strittigen DB/DZ-Pflicht des wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers wurde vorerst auf die Vorprüfung betreffend den Zeitraum 1998 bis 2000 verwiesen. In der Berufungsvorentscheidung vom 1.10.2002 sei von einer Festsetzung der Abgaben abgesehen worden! Auf Grund des vorliegenden Geschäftsführer-Werkvertrages sei ein Unternehmerwagnis des Geschäftsführers in mehrerer Hinsicht eindeutig gegeben. Die Finanzbehörde gehe auf Grund der relativ konstanten Betriebsergebnisse in den letzten Jahren von einer hohen Wahrscheinlichkeit aus, dass auch für die Folgejahre ein EGT im ähnlichen Ausmaß zu erreichen sein werde. Die vertraglichen Bestimmungen über die Höhe der Bezüge seien demnach unschwer einschätzbar und würden kein Unternehmerwagnis darstellen. Wie in der Begründung festgehalten, sei bereits bei der Schlussbesprechung ausdrücklich darauf hingewiesen worden, dass eine Abschätzbarkeit der zukünftigen Ergebnisse keinesfalls gegeben sei, da speziell in der Baubranche ein einziges negatives Bauprojekt das Unternehmen innerhalb kürzester Zeit zur Insolvenz zwingen könne. Dieser Fall sei bereits in Vorjahren beinahe eingetreten, wie aus den Jahresabschlüssen bis zum Jahr 1997 ersichtlich sei. Weiters werde auf das VwGH-Erk. v. 29.1.2003, 2002/13/0186 verwiesen, in dem erstmals die DB/DZ-Pflicht von Gesellschafter-Geschäftsführern einer Kapitalgesellschaft verneint werde. Eine erfolgsabhängige Vergütung könne sehr wohl als Unternehmerrisiko beurteilt werden. Im gegenständlichen Fall bestehe zwischen der Berufungswerberin und dem Geschäftsführer eine vergleichbare Regelung, die Erfolgsabhängigkeit bestehe in der Entlohnung nach der Höhe des Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit, also eine Gesamtbetrachtung aller "Projekte". Ein Verlustrisiko bestehe insofern, als bei Nicht-Erreichen des Budgetzieles (EGT) überhaupt keine

Vergütung zustehe. Nach Punkt 5 des Geschäftsführervertrages könne der Vertrag von beiden Vertragsteilen unter Einhaltung einer Kündigungsfrist halbjährlich gekündigt werden. Es sei jedoch zu bedenken, dass im Falle einer Insolvenz der Masseverwalter eine Forderung gegenüber dem Geschäftsführer habe, wenn die laufenden Auszahlungen die zustehende Vergütung überschritten hätten.

Das Finanzamt wies mit den sehr ausführlich begründeten Berufungsvorentscheidungen vom 30. September 2004 das Rechtsmittel als unbegründet ab.

Der Vorlageantrag vom 2. November 2004, mit dem das Rechtsmittel wiederum als unerledigt gilt, bezieht sich nur auf die Tz 2) des Prüfungsberichtes – die DB/DZ-Pflicht des wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers. In Ergänzung zur Berufungsschrift führte die bevollmächtigte Vertreterin aus, es sei richtig, dass das jährliche EGT seit der Errichtung des Geschäftsführervertrages über dem Betrag von ATS 4,000.000,-- (€ 290.691,34) gelegen sei. Die Beurteilung der Finanzbehörde, dass der Eintritt der Vorgaben sehr wahrscheinlich sei, könne keinesfalls in dieser Weise akzeptiert werden. Selbstverständlich sei es dem Gesellschafter-Geschäftsführer möglich, zum Wohle der Gesellschaft auf sein Entgelt zu verzichten. Dies habe klarerweise auch persönliche Konsequenzen und werde nur im äußersten Notfall geschehen. Der Erfolg des Unternehmens liege zweifellos in den Händen des Gesellschafter-Geschäftsführers und sei abhängig von seiner persönlichen Tüchtigkeit, seinem Fleiß und seiner Geschicklichkeit. Somit treffe ihn natürlich auch das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmensschwankungen. In Anbetracht der Tatsache, dass bei allgemeiner Betrachtung in der Bauwirtschaft kein Aufwärtstrend zu verzeichnen sei – im Gegenteil, es gebe immer mehr Insolvenzen – könne keinesfalls die Aussage getroffen werden, dass auch in Zukunft von einem konstanten Ergebnis ausgegangen werden könne.

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 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).

Die rechtlichen Voraussetzungen der Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018, klargestellt. 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

Gesellschafter in den Organismus des Betriebes nicht klar zu erkennen wäre. Wie der Verwaltungsgerichtshof in dem angeführten Erkenntnis unter Hinweis auf seine Vorjudikatur weiter ausgeführt hat, wird von einer Eingliederung jedoch in aller Regel auszugehen sein, weil dieses Merkmal bereits durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt wird, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird. Unerheblich ist dabei, ob der Geschäftsführer im operativen Bereich der Gesellschaft oder im Bereich der Geschäftsführung tätig ist (vgl. VwGH-Erk. 15.12.2004, 2003/13/0067). Das Merkmal der Eingliederung in den Organismus des Betriebes ist durch die kontinuierliche und laut Firmenbuch bereits seit dem Jahr 1984 erfolgte Ausübung der Geschäftsführungstätigkeit gegeben.

Wie in den Berufungsvorentscheidungen vom 30. September 2004 zu Recht ausgeführt, wäre nach der früheren Rechtsprechung des VwGH im vorliegenden Fall beim Geschäftsführer auch kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis vorgelegen. Darauf kommt es nach den Ausführungen des verstärkten Senates des Verwaltungsgerichtshofes aber nicht mehr an (vgl. auch VwGH 23.11.2004, 2004/15/0068, 22.12.2004, 2003/15/0056 u. v. 20.1.2005, 2004/14/0055).

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

Bemerkt wird, dass selbst ein Abgehen von der bisherigen Verwaltungsübung keinen Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben bedeuten würde (vgl. VwGH-Erk. 20.1.1999, 96/13/0090 u.v. 2.8.2000, 97/13/0196, 0197 und 0198).

Die Berufung war als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 16. Jänner 2006