



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Hedwig Zwischenberger, Steuerberaterin, 9900 Lienz, Schweizergasse 23 a, vom 7. Juli 2004 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes Spittal Villach vom 3. Juni 2004 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum 2000 bis 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

An der berufungsführenden Gesellschaft ist W.G. (W. G.) ab 1994 mit 92 % und ab 1999 mit 100 % beteiligt.

Bei der Bw., deren Unternehmensgegenstand das Baumeister- und Bautränergewerbe ist, fand eine den Zeitraum 1999 bis 2002 umfassende Lohnsteuerprüfung statt. Dabei stellte der Prüfer ua. fest, dass der Geschäftsführer W. G. in den Jahren 2000 bis 2002 Vergütungen in Höhe von S 380.000,-- (2000), S 452.017,-- (2001) und € 30.528,-- (2002) erhalten hat.

In den Bescheiden vom 3. Juni 2004 schrieb das Finanzamt der Bw. Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen in Höhe von € 1.242,71 (S 17.100,06 – 2000), € 1.542,99 (S 21.232,01 – 2001), € 1.373,76 (2002) sowie Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von € 129,79 (S 1.785,98 – 2000), € 157,85 (S 2.172,06 – 2001) und € 128,22 (2002) vor.

Das Finanzamt begründete seine Ansicht mit nicht vorhandenen vertraglichen Regelungen zwischen der Bw. und dem Gesellschafter-Geschäftsführer sowie den Zahlungen der Bw. an

W. G. laut den vorgelegten Kontenauszügen 7873 und der Bilanz der Bw. (St.Nr.00 – St. Nr. 00).

In der gegen diese Haftungs- und Abgabenbescheide eingebrachte Berufung vom 7. Juli 2004 brachte die Bw. folgendes vor:

"Die Berufung richtet sich gegen die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und –zuschlages hinsichtlich der Geschäftsführerbezüge. Aufgrund der Gesellschafterposition und der damit einhergehenden Unternehmerwagnisse kann von einem dienstnehmerähnlichen Vertragsverhältnis nicht gesprochen werden."

In dem den Zeitraum 1996 – 1999 (und die gleiche Streitfrage) betreffenden Berufungsverfahren RV/0204-K/02, hat der UFS (UFS) mit Berufungsentscheidung vom 14. September 2004 (RV/0204-K/02), die Berufung gegen den DB und DZ deswegen als unbegründet abgewiesen, weil der Gesellschafter-Geschäftsführer als in den geschäftlichen Organismus der Bw. eingegliedert anzusehen war, die Entlohnung laufend entrichtet wurde und das Unternehmerwagnis gefehlt hat. Da sich im gegenständlichen Berufungsfall - bis auf das Beteiligungsausmaß (seit 1999 ist W. G. zu 100 % an der Bw. beteiligt) und den Umstand, dass W. G. nach den Feststellungen des Finanzamtes die SV-Beiträge selbst entrichtet – keine Änderungen im Vergleich zum voran geführten Berufungsverfahren ergeben haben, wird zur Vermeidung von Wiederholungen auf die Ausführungen in der Berufungsentscheidung vom 14. September 2004 verwiesen.

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 BGBl. Nr. 818/1993 sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligten Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG idF BGBl. Nr. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Absatz 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.

Die Regelung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Beitragsgrundlage zu erheben ist, findet sich in § 57 Abs. 4 HKG idF BGBl. Nr. 958/1993 bzw. § 57 Abs. 7 und 8 HKG idF BGBl. Nr. 661/1994, für Zeiträume ab 1. Jänner 1999 in § 122 Abs. 7 und 8 WKG 1998.

Nach der Rechtsprechung des VwGH (Erkenntnisse vom 18.9.1996, 96/15/0121, sowie 20.11.1996, 96/15/0094 und den zuletzt veröffentlichten Erkenntnissen wie 24.10.2002, 2002/15/0160, 25.11.2002, 2002/14/0080, 26.11.2002, 2002/15/0178 und 28.11.2002, 2001/13/0117, 19.02.2004, 2004/15/007, 22.03.2004, 2001/14/0063, 24.02.2004, 2001/14/0062, 31.03.2004, 2004/13/0021 uam.) werden Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstich 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 verlieren, gehören nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor allem Folgende (vgl. hierzu auch Arnold, ÖStZ 2000, 639f): fixe Arbeitszeit (vgl. VwGH 22.9.2000, 2000/15/0075, 30.11.1999, 99/14/0270 und 27.7.1999, 99/14/0136), fixer Arbeitsort (vgl. VwGH 30.11.1999, 99/14/0226), arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit (vgl. VwGH 24.2.1999, 98/13/0014), Anwendbarkeit typisch arbeitsrechtlicher Vorschriften, wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz (vgl. VwGH 26.4.2000, 99/14/0339, und 27.1.2000, 98/15/0200), sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegation von bestimmten Arbeiten (vgl. VwGH 26.4.2000, 99/14/0339).

Zu dem Vorbringen, dass aufgrund der Gesellschafterposition und der damit einhergehenden Unternehmerwagnisse von einem dienstnehmerähnlichen Vertrag nicht gesprochen werden kann, ist zu sagen, dass nachstehende Kriterien näher zu beleuchten sind:

a) Eingliederung in den geschäftlichen Organismus:

Nach dem Erkenntnis des VwGH 23.4.2001, 2001/14/0054, ist die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss (vgl. Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, § 19 Anm. 72f). Die Judikatur des VwGH ist von einem funktionalen Verständnis des Begriffes der Eingliederung des Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der GmbH geprägt. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für die Eingliederung (vgl. VwGH 21.12.1999, 99/14/0255, 27.1.2000, 98/15/0200 und 26.4.2000, 99/14/0339).

Gerade diese Eingliederung erscheint im gegenständlichen Fall – unter Hinweis auf die Ausführungen der Berufungsentscheidung vom 14. September 2004, RV/0204-K/02 - jedenfalls als gegeben. *(Der Gesellschafter-Geschäftsführer W. G. vertritt die Bw. laut Firmenbuch seit 25. Mai 1994 selbständig. Das Vertragsverhältnis ist auf Dauer (Punkt IV des Gesellschaftsvertrages) angelegt und besteht nicht in der Abwicklung eines z.B. konkreten Projektes. Wie W. G. im vorangegangenen Berufungsverfahren selbst darlegte, obliegt ihm die gesamte Leitung des Unternehmens, die Verhandlung mit Behörden, die Arbeitseinteilung von abwicklungstechnischen Angelegenheiten für die Bauleitung, die Dienstbesprechungen mit den Bauleitern und zu Wochenbeginn und Wochenende. Aus dem umfangreichen Aufgabenbereich des Gesellschafter-Geschäftsführers und der Tatsache, dass er durchgehend als Geschäftsführer der Bw. tätig war, ist auf dessen Eingliederung in den geschäftlichen Organismus zu schließen. Und auch der Umstand, dass sich der Geschäftsführer durch Mitarbeiter vertreten lassen kann, vermag nichts an der Beurteilung der Eingliederung des Geschäftsführers in den betrieblichen Organismus der Bw. zu ändern, denn die Delegation von Arbeiten ist auch bei leitendem Führungspersonal keine unübliche Vorgangsweise (VwGH 18.2.1999, 97/15/0175).*

Fest steht auch für die gegenständliche Berufung, dass für das Unternehmen der persönliche Arbeitseinsatz des Geschäftsführers z.B. im Verhandeln mit den Behörden, bei der Leitung des Unternehmens, der Arbeitseinteilung von abwicklungstechnischen Angelegenheiten für die Bauleitung, den Dienstbesprechungen mit den Bauleitern erforderlich war. Im Berufungsfall ist unter Berücksichtigung des "funktionalen" Verständnisses des Begriffes "Eingliederung in den betrieblichen Organismus" (VwGH 29.1.2002, 2001/14/0076) und unter Bedachtnahme auf den umfangreichen unstrittigen Tätigkeitsbereich des Gesellschafter-Geschäftsführers eine faktische Eingliederung desselben bei Erfüllung des von ihm persönlich übernommenen Tätigkeitsbereiches in den betrieblichen Ablauf der Bw. gegeben und zwar sowohl in zeitlicher, örtlicher als auch in organisatorischer Hinsicht.

b) Unternehmerwagnis:

Von einem Unternehmerwagnis ist dann auszugehen, 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. Dabei kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse an: im Vordergrund dieses Merkmales steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft (VwGH 25.11.2002, 2002/14/0080). In diese Überlegungen einzubeziehen sind aber auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen bei nicht überwältzbaren Ausgaben ergeben.

Ob bzw. in welcher Ausprägung im einzelnen Fall die maßgeblichen Kriterien, wie etwa Unternehmerwagnis vorliegen, ist eine Sachverhaltsfrage. 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 Erkenntnis vom 25.4.2002, 2001/15/0066). 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 (VwGH 31.3.2003, 2003/14/0023).

Bei der Beurteilung, ob ein Unternehmerrisiko vorliegt, kommt es – wie ausgeführt - auf die tatsächlichen Verhältnisse an: es ist aktenkundig, dass im Streitfall liegt eine schriftliche Entlohnungsvereinbarung zwischen W. G. und der Bw. nicht gegeben war. Die Höhe der W. G. zugeflossenen Beträge belief sich laut dem Konto 7843 "Geschäftsführerentschädigung G.", den Bilanzen zu St. Nr. 00 und der Einkommensteuererklärung 2000 (die Einkommensteuererklärungen 2001 und 2002 liegen laut Auskunft des Finanzamtes noch nicht vor) für die Jahre 2000 bis 2002 im Einzelnen auf S 380.000,-- (2000), S 452.017,-- (2001) und € 30.528,-- (2002).

Im Gegensatz zur Berufungsentscheidung RV/0204-K/02 vom 14. September 2004, trug laut den Feststellungen des Finanzamtes W. G. die Sozialversicherungsbeiträge selbst, sodass diese bei Berechnung des DB und DZ außer Betracht zu bleiben hatten.

Das Vorbringen, wonach aufgrund der Gesellschafterposition und der damit verbundenen Unternehmerwagnisse von einem dienstnehmerähnlichen Vertragsverhältnis nicht gesprochen werden kann, lässt das Trennungsprinzip zwischen Geschäftsführer und Gesellschafter außer Acht. In dem darauf aufbauenden System der Ertragsbesteuerung von Kapitalgesellschaften ist jedenfalls – dh auch bei Mehrheitsgesellschaftern oder Alleingesellschaftern – zwischen der Position als Gesellschafter und jener als Geschäftsführer zu unterscheiden. Aufgrund des Trennungsprinzips kommt der Wahrung der Interessen als

Anteilseigner, durch Aufrechterhaltung des Unternehmens im Hinblick auf das Unternehmerwagnis aus der Geschäftsführertätigkeit keine Bedeutung zu. Grund hierfür ist die Beteiligung an der Gesellschaft und Besicherung des Vermögens der GesmbH. Ein Wagnis für die Geschäftsführertätigkeit ergibt sich daraus nicht, da es nicht auf das Wagnis aus der Stellung als Gesellschafter oder gar auf das Unternehmerwagnis der Gesellschaft ankommt.

Bei Betrachtung der tatsächlichen Abwicklung der Geschäftsführerentlohnung steht fest, dass der Geschäftsführer in den Streitjahren 2000 bis 2002 für seine auf Dauer angelegte Tätigkeit laufende Gehälter in Höhe von S 380.000,--, S 452.017,00 und € 30.528,00 vergütet erhalten hat.

Unter Bedachtnahme auf die ständige Rechtsprechung des VwGH (vgl. Erkenntnisse vom 28.5.2002, 2001/14/0057 und 2.7.2002, 2001/14/0055), wonach auch Einnahmenausfälle durch Verhinderungsfälle nichts an der Erfolgsunabhängigkeit des Entgeltes bzw. am Fehlen eines relevanten Unternehmerrisikos ändern, ist bei dem dargestellten Sachverhalt daher davon auszugehen, dass sich im gegenständlichen Fall auf Grund der Abwicklung der Leistungsbeziehung ein einnahmenseitiges Unternehmerrisiko des Gesellschafter-Geschäftsführers nicht gegeben ist.

Ein einnahmenseitiges Risiko wird vom VwGH nur dann bejaht, wenn die Bezüge nicht bloß schwanken, sondern mitunter gänzlich entfallen, sohin das Unternehmerrisiko tatsächlich schlagend wird und dem Objektivierungserfordernis (klare vertragliche Grundlage, Bindung des Bezuges an wirtschaftliche Parameter) entsprochen wird (Helmut Käferböck, Gesellschafter-Geschäftsführer und Lohnnebenkosten – eine Judikaturanalyse, ecolex 2002, 910).

Was die ausgabenseitige Beurteilung des Auftragsverhältnisses des Geschäftsführers anlangt, ergibt sich aus dem Einkommensteuergesetz (St.Nr.11, St. Nr. 11), dass W. G. für 2000 (für 2001 und 2002 liegen trotz Urgenz des Finanzamtes die Einkommensteuererklärungen nicht vor) – den Pauschalbetrag von 6 % geltend gemacht hat. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes besteht ausgabenseitig kein Unternehmerrisiko, es sei denn, den Gesellschafter-Geschäftsführer treffen unerwartet Kosten, die nicht überwältigt werden können. Nun hat W. G. in seiner bislang vorliegenden Einkommensteuererklärung 2000 bei der Ermittlung seiner Einkünfte aus der Geschäftsführertätigkeit lediglich den Pauschalbetrag in Höhe von 6 % der Einnahmen geltend gemacht. Dieser Umstand weist bereits darauf hin, dass diese Methode für ihn zu günstigeren Ergebnissen (dh niedrigeren Steuerbemessungsgrundlagen) geführt hat. Mit Ausgaben, die in der angeführten Relation zu den Einnahmen stehen, ist jedenfalls ein ausgabenseitiges Risiko nicht verbunden. Insgesamt ist daher auch ein ausgabenseitiges Risiko des Gesellschafter-Geschäftsführers nicht zu erkennen.

Auf Grund der bestehenden Sach- und Aktenlage ist festzuhalten, dass für den Gesellschafter-Geschäftsführer im Streitzeitraum ein ins Gewicht fallendes ausgabenseitiges Unternehmerwagnis nicht bestanden hat.

c) Laufende Entlohnung:

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (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, vom 18.7.2001, 2001/13/0082) steht der Annahme der 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 aus, wenn die Geschäftsführervergütung dem Verrechnungskonto jährlich gutgeschrieben wird (vgl. VwGH 27.8.2002, 2002/14/0094, 18.9.2003, 2001/15/0151).

Im Streitfall erfolgte die Entlohnung wie sich aus dem Verrechnungskonto ergibt monatlich. Somit ist jedenfalls eine laufende Entlohnung im Sinne der oben zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung gegeben.

Zusammenfassend ist festzuhalten: unter Bedachtnahme auf die Ausführungen im Berufungsverfahren RV/204-K/02 sowie den gegenständlichen Feststellungen überwiegen im Streitfall - bei Betrachtung des tatsächlich verwirklichten Gesamtbildes des Rechtsverhältnisses - die Merkmale der Unselbständigkeit gegenüber jenen der Selbständigkeit und es liegen somit mit Ausnahme der Weisungsungebundenheit sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses vor, weshalb die Voraussetzungen für die Qualifikation der Gehälter des wesentlich beteiligten Geschäftsführers nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 erfüllt sind. Die von der Bw. an den Geschäftsführer ausbezahlten Gehälter sind gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 1967 sowohl in die Beitragsgrundlage des DB als auch in jene des DZ einzubeziehen.

Es war wie im Spruch zu entscheiden.

Klagenfurt, am 16. November 2004