



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BwIn., vertreten durch Mag. Bernhard Staudinger, gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr vom 30. Juni 2000, betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag sowie Festsetzung eines Säumniszuschlages für 1996 bis 1999 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Höhe der im angefochtenen Bescheid angeführten Abgaben beträgt:

| Abgabenart | Zeitraum | Betrag in Schilling | Betrag in Euro |
|--|-------------|---------------------|----------------|
| Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen | 1996 - 1999 | 221.850,00 | 16.122,47 |
| Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag | 1996 - 1999 | 23.664,00 | 1.719,73 |
| Säumniszuschlag | 1996 - 1999 | 4.910,00 | 356,82 |

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

Anlässlich einer bei der Berufungswerberin durchgeführten Lohnsteuerprüfung über die Zeit vom 1.1.1996 bis 31.12.1999 wurde festgestellt, dass die an den wesentlich (75 %) beteiligten Gf. bezahlten Vergütungen nicht in die Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einbezogen worden seien. Auf Grund dieser Feststellungen wurde mit Abgabenbescheid vom 30.6.2000 der auf die Geschäftsführerbezüge entfallende Dienstgeberbeitrag (S 150.037,00) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (S 16.003,00) sowie der auf beide Abgaben entfallende Säumniszuschlag (S 3.320,00) nachgefordert.

Dagegen wurde durch den bevollmächtigten Vertreter berufen. Der Gf. sei an der Rechtsmittelwerberin mit 75 %, also wesentlich beteiligt. Er übe für die BwIn. die Geschäftsführertätigkeit aus und verrechne einmal jährlich mittels Honorarnote seine Leistungen. Diese orientiere sich am Ergebnis der Gesellschaft und sei rein erfolgsabhängig. Die Geschäftsführervergütung hänge nicht von der Arbeitsleistung des Gf. ab, sondern werde "willkürlich aufgrund des Unternehmensergebnisses" gestellt und sei nach wirtschaftlicher Betrachtung mit einer Gewinnausschüttung vergleichbar. Der Gf. sei nicht wirklich in den geschäftlichen Organismus eingegliedert, sondern kümmere sich nur um einzelne Projekte. Er trage volles Unternehmerrisiko, weil seine Honorarnote für die Geschäftsführung nur ergebnisabhängig sei und er weder seine Arbeitskraft schulde noch weisungsgebunden sei. Seine Tätigkeit sei in keinsten Weise mit einem Dienstverhältnis vergleichbar.

In Beantwortung eines Vorhaltes des Finanzamtes gab der bevollmächtigte Vertreter mit Schreiben vom 22. Oktober 2000 bekannt, dass die Entlohnung für das Jahr 1996 durch zwei Honorarnoten (Betrag S 430.000,00) erfolgt sei. 1997 und 1998 seien die Geschäftsführervergütungen mit je S 1.500.000,00 auf Grund einer erfolgsabhängigen Berechnung ermittelt worden, wobei das dem Gf. zur Verfügung gestellte Fahrzeug in der Geschäftsführervergütung Berücksichtigung gefunden hätte. Die Geschäftsführervergütung

habe sich vom Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit, das um die Abschreibung bereinigt worden sei, errechnet. Die Auszahlung sei in unregelmäßigen Tranchen je nach Liquidität der Gesellschaft und Liquiditätserfordernis des Gf. erfolgt. Bei betrieblich veranlassten Reisen seien die Bahn- bzw. Flug- bzw. Hotelkosten ersetzt worden. Die Kosten des KFZ seien durch die Gesellschaft getragen worden und beim Gf. sei in der Geschäftsführervergütung ein fiktiver Sachbezug berücksichtigt worden. Schriftliche Verträge seien nicht vorhanden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 8. November 2001 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und verböserte den Erstbescheid dahin, dass es unter Zugrundelegung der mit Schreiben vom 8. Oktober 2001 bekannt gegebenen Gf.-Vergütungen die Nachforderungen an Dienstgeberbeitrag mit S 221.850,00 ($S 4.930.000,00 \times 4,5 \%$), an Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag mit S 23.664,00 ($S 4.930.000,00 \times 0,48 \%$) und an Säumniszuschlag mit S 4.910,00 (2 % von S 245.514,00) festsetzte.

Durch den vom bevollmächtigten Vertreter eingebrachten Vorlageantrag gilt das Rechtsmittel wiederum als unerledigt.

Mit Schreiben vom 5. November 2003 forderte der UFS die Berufungswerberin auf, genau und an Hand des Zahlenwerkes der Buchhaltung nachvollziehbar schriftlich darzustellen, wie die Geschäftsführervergütung in den einzelnen Kalenderjahren jeweils ermittelt wurde, wobei auch die entsprechenden Buchungsunterlagen in Fotokopie anzuschließen sind. Weiters wurde die Rechtsmittelwerberin ersucht, Ablichtungen der Aufwandskonten betreffend die Geschäftsführervergütungen und die Verrechnungskonten mit dem Geschäftsführer hinsichtlich der Kalenderjahre 1996 bis 1999 vorzulegen.

Dazu teilte der bevollmächtigte Vertreter mit, dass die Geschäftsführungsvergütung 1996 mittels zweier Honorarnoten für die Zeiträume I - IV/1996 und V - XII/1996 abgerechnet worden sei. Für die Jahre 1997 bis 1999 sei die Geschäftsführervergütung nach folgendem Schema mit Erstellung des Jahresabschlusses berechnet worden sei, wobei eine Höchstgrenze von 1,5 Mio ATS vorgesehen gewesen sei. Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit zuzüglich AFA ergebe die Berechnungsbasis und hievon 50 % bzw. maximal 1,5 Mio ATS. Die Geschäftsführervergütung sei immer zur Bilanzerstellung berechnet und über das Verrechnungskonto verbucht worden und sei daher rein vom Ergebnis der GmbH abhängig. Angeschlossen waren nur die Honorarnoten 1996 sowie Aufwands- und Verrechnungskonten betreffend den Gf..

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.

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).

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 (zumindest jährlichen) 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 Merkmales 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.

Hiezu ist festzustellen, dass der Gf. folgende Geschäftsführerbezüge ausbezahlt erhalten hat: 1996: S 430.000,00, 1997 bis 1999 je: S 1,500.000,00. Die von der Berufungswerberin in diesen Kalenderjahren erzielten Gewinne betragen: 1996: S 137.260,00, 1997: S 669.431,00, 1998: S 788.586,00 und 1999: S 676.046,00. Die Behauptung, wonach sich die Geschäftsführerentlohnung am Ergebnis der Gesellschaft orientiere und rein erfolgsabhängig sei, ist nach den Ausführungen des VwGH in den Erkenntnissen vom 24.10.2002, 2001/15/0062 und v. 27.8.2002, 2002/14/0068 nur dann von Bedeutung, wenn ein konkret nachvollziehbarer Zusammenhang der Bezüge mit den wirtschaftlichen Parametern der BwIn. zur Darstellung gebracht wird. Trotz Aufforderung wurde keine an Hand des Zahlenwerkes der Buchhaltung nachvollziehbare Berechnung vorgelegt, wie die Geschäftsführerbezüge in den einzelnen Jahren genau ermittelt wurden. Dass es an einem nachvollziehbaren Zusammenhang fehlt, geht auch aus der Berufungsschrift hervor. Danach hängt die Vergütung des Gf. "nicht von seiner Arbeitsleistung ab, sondern wird **willkürlich** aufgrund des Unternehmerergebnisses gestellt."

Entsprechend § 1014 ABGB ist die GmbH verpflichtet, dem Geschäftsführer seine Barauslagen zu ersetzen (vgl. Reich-Rohrwig, Das österreichische GmbH-Recht 2/100). Aus den Einkommensteuererklärungen des Gf. für die Kalenderjahre 1996 bis 1998 ist jedenfalls ersichtlich, dass ihm keine das 6 %ige Pauschale übersteigenden Ausgaben bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit erwachsen sind. Laut Vorhaltsbeantwortung vom 22. Oktober 2000 wurden bei den betrieblich veranlassten Reisen die Bahn-, Flug- bzw. Hotelkosten ohnehin ersetzt. Auch die Kosten des Kraftfahrzeuges wurden durch die BwIn. getragen.

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. Schwankungen der Bezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführers entsprechend der Ertragslage der Gesellschaft lassen noch keinen Rückschluss auf eine tatsächliche Erfolgsabhängigkeit von der Tätigkeit des Geschäftsführers und damit auf ein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis zu (VwGH 12.9.2001, 2001/13/0203 und vom 27.2.2002, 2001/13/0103). Von solchen Schwankungen der Vergütungen könnte nur dann auf ein Risiko des Geschäftsführers geschlossen werden, wenn ein Zusammenhang zwischen diesen Schwankungen und wirtschaftlichen Parametern (insbesondere dem wirtschaftlichen Erfolg) der Gesellschaft besteht, was hier weder behauptet wird, noch der Fall ist. Vom

Geschäftsführer frei verfügte Änderungen der Höhe seiner Bezüge haben mit einem Risiko, wie es für Unternehmer eigentümlich ist, nichts gemein (VwGH 19.12.2001, 2001/13/0086).

Unbestritten ist, dass laut den Buchhaltungsunterlagen (Konto Geschäftsführergehälter) die Geschäftsführervergütungen jährlich abgerechnet wurden, wobei auf dem Verrechnungskonto diverse Entnahmen aufscheinen. Derartiges steht nach der Rechtsprechung des VwGH der Annahme einer "laufenden Entlohnung" nicht entgegen (vgl. Erk. 29.1.2002, 2001/14/0167 u.v. 30.10.2003, 2003/15/0072).

Auch kann bei den vom Geschäftsführer zu erfüllenden Aufgaben (Geschäftsführertätigkeit laut Firmenbuch mit einer halbjährlichen Unterbrechung seit 30.3.1990) 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 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.

Wie das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung vom 8. November 2001 zu Recht ausführte, betrug die gesamte Geschäftsführervergütung im Prüfungszeitraum nicht wie im angefochtenen Bescheid zugrundegelegt S 3,334.157,00, sondern S 4,930.000,00 (1996: S 430.000,00, 1997, 1998 und 1999 je S 1,500.000,00). Der Dienstgeberbeitrag in Höhe von 4,5 % dieser Bemessungsgrundlage beträgt daher S 221.850,00 und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von 0,48 % wird mit S 23.664,00 festgesetzt. Somit erhöht sich auch der 2 %ige Säumniszuschlag auf S 4.910,00 (2 % von S 221.850,00 + S 23.664,00).

Es war wie im Spruch zu entscheiden.

Linz, 4. Februar 2004