



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Radschek und die weiteren Mitglieder Hofrätin Mag. Anna Mechtler-Höger, Mag. Robert Steier und KomzIR. KR Oswald Heimhilcher über die Berufung der Bw., W., vertreten durch die Leitner Obradovits & Partner Steuerberatungs GmbH, Steuerberatungsgesellschaft, 1160 Wien, Wilhelminenstraße 131, vom 16. Jänner 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 4., 5. und 10. Bezirk vom 10. Dezember 2002 betreffend Festsetzung von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum 1. Jänner 1999 bis 31. Dezember 2001 nach der am 10. November 2005 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgaben betragen:

| Zeitraum | Bemessungsgrundlage | DB | DZ |
|-----------------------|----------------------------|--------------------------|-----------------------|
| 1.1.1999 – 31.12.1999 | 23.546,00 € (324.000,00 S) | 1.059,57 € (14.580,00 S) | 124,78 € (1.717,00 S) |
| 1.1.2000 – 31.12.2000 | 22.819,27 € (314.000,00 S) | 1.026,87 € (14.130,00 S) | 118,67 € (1.633,00 S) |
| 1.1.2001 – 31.12.2001 | 38.080,57 € (524.000,00 S) | 1.713,63 € (23.580,00 S) | 194,21 € (2.672,00 S) |

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung.

Herr CS war im Streitzeitraum Geschäftsführer der Bw. und zu 100% an der Bw. beteiligt.

In einer die Jahre 1999 bis 2001 umfassenden Lohnsteuerprüfung wurde festgestellt, dass für die Geschäftsführerbezüge des CS Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nicht entsprechend der ab 1994 geänderten Rechtslage abgeführt worden waren. Es wurden daher für folgende Beträge die im Spruch des Bescheides genannten Abgaben nachgefordert (alle Beträge in ATS):

| Jahr | Bemessungsgrundlage | DB | DZ |
|------|---------------------|----------|---------|
| 1999 | 324.000,- | 14.580,- | 1.717,- |
| 2000 | 314.000,- | 14.130,- | 1.633,- |
| 2001 | 304.000,- | 13.680,- | 1.550,- |

In allen Streitjahren wurde bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage ein Betrag von ATS 84.000,- jährlich für die Privatnutzung des der Bw. gehörenden Kfz durch den Geschäftsführer in Ansatz gebracht.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde vorgebracht, die Tätigkeit des Geschäftsführers sei mit der eines Dienstnehmers keinesfalls vergleichbar; der Geschäftsführer trage ein tatsächliches Unternehmerrisiko, weil seine Bezahlung vom Erfolg der Gesellschaft abhängt und er darüber hinaus für sämtliche Bankverbindlichkeiten persönlich hafte.

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Im Ermittlungsverfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde der Bw. in Wahrung des Parteienghört vorgehalten, dass die Behörde beabsichtige, in Abänderung des angefochtenen Bescheides die vom Geschäftsführer im Rahmen seiner Einkünfte aus selbständiger Arbeit erklärten Beträge heranzuziehen und daher den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag ausgehend von folgenden Bemessungsgrundlagen festzusetzen (alle Beträge in ATS):

| | 1999 | 2000 | 2001 |
|----------------------|------------------|------------------|------------------|
| Geschäftsführerbezug | 240.000,- | 230.000,- | 480.000,- |
| Privatnutzung Kfz | 84.000,- | 84.000,- | 84.000,- |
| Summe | 324.000,- | 314.000,- | 524.000,- |

Eine Stellungnahme dazu wurde nicht abgegeben.

Zu der am 10. November 2005 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung erschien trotz ausgewiesener Ladung kein Vertreter der Bw.. Die Vertreter der Amtspartei beantragten eine Abänderung des angefochtenen Bescheides im Sinne des Vorhaltes vom 24. Mai 2005.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Senat nahm folgenden Sachverhalt als erwiesen an:

Herr CS war an der Bw. im Streitzeitraum zu 100% beteiligt und nahm die Aufgaben der Geschäftsführung seit 28.2.1996 wahr.

Er erklärte in den Streitjahren folgende Einkünfte aus selbständiger Arbeit:

| 1999 | 2000 | 2001 |
|-----------|-----------|-----------|
| 240.000,- | 230.000,- | 480.000,- |

Dem Geschäftsführer war es gestattet, die im Betriebsvermögen befindlichen Kraftfahrzeuge der Bw. auch privat zu nutzen.

Folgende Punkte der Vereinbarung –abgeschlossen zwischen der Bw. und dem Geschäftsführer – sind für die Entscheidung wesentlich:

- Der Geschäftsführer wird beauftragt, die Geschäftsführeragenden im Rahmen des Unternehmensgegenstandes nach den Grundsätzen der Gesetzmäßigkeit und der Wirtschaftlichkeit bestmöglich zu besorgen. Er hat den Betrieb der Gesellschaft in einen Zustand zu versetzen und zu erhalten, der allen handelsrechtlichen, gewerberechtlichen und sonstigen behördlichen Vorschriften entspricht (Punkt 1).
- Der Geschäftsführer ist im Rahmen seiner Tätigkeit an keinerlei Weisungen hinsichtlich der einzeln zu ergreifenden Maßnahmen gebunden (Punkt 2).
- Der Geschäftsführer erhält für seine im Punkt 1 aufgelistete Tätigkeit ein jährliches Honorar von ATS 180.000,-. Dieses Honorar kann je nach wirtschaftlicher Lage der Gesellschaft einvernehmlich erhöht werden, wobei die Liquiditätssituation und der Jahresgewinn laut dem nach den handelsrechtlichen Vorschriften erstellten Jahresabschluss heranzuziehen sind. Dieses Honorar kann in abweichenden Teilbeträgen ausbezahlt werden. Der Geschäftsführer hat keinerlei Anspruch auf sonstige Sonderzahlungen.

Im Falle einer Verschlechterung der wirtschaftlichen Situation der Bw. stimmt der Geschäftsführer einer Kürzung seines Honorars entsprechend der wirtschaftlichen Situation zu. Diese Honorarkürzung kann bis max. 50% des vereinbarten Honorars

betragen, wobei für dieses gekürzte Honorar kein Nachzahlungsanspruch besteht (Punkt 4).

- Der Geschäftsführer ist entsprechend seiner Weisungsungebundenheit an keine feste Arbeitszeit gebunden, er entscheidet frei darüber, wann seine Anwesenheit notwendig oder zweckmäßig ist. Er hat keinerlei Anspruch auf Urlaub oder sonstige Dienstfreistellung. Nach Beendigung seiner Tätigkeit stehen ihm keinerlei Abfertigungs- oder sonstige Ansprüche zu.
Der Geschäftsführer bekommt ein Kraftfahrzeug zur Verfügung gestellt und ist berechtigt, dieses Kraftfahrzeug auch zu privaten Zwecken zu nutzen (Punkt 5).
- Der Geschäftsführer kann sich bei Erfüllung seiner Aufgabe eines geeigneten Vertreters bedienen (Punkt 6).
- Im Fall einer Krankheit stehen dem Geschäftsführer keinerlei Vergütungen zu.

Die Auszahlung der Bezüge erfolgte in Form von monatlichen Akontozahlungen.

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die im Akt befindlichen Unterlagen, die der Behörde vorliegenden Bilanzen der Bw. und auf die Angaben des Geschäftsführers in den Einkommensteuererklärungen, ist insoweit unstrittig und war rechtlich wie folgt zu beurteilen: Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Entsprechend der Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 geltenden Fassung BGBl. Nr. 818/1993 sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis i.S.d. § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen i.S.d. § 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. Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art i.S.d. § 22 Z 2 EStG 1988.

Nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus 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 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt (§ 22 Z 2 EStG 1988).

Die Regelung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, findet sich in § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (WKG).

Der Verfassungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 1.3.2001, G 109/00, darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis wären, im Falle 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. Der Verfassungsgerichtshof hat aufgezeigt, dass dies insbesondere für die Merkmale der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens und des Fehlens des Unternehmerwagnisses nicht zutreffe. 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 (VwGH vom 22.9.2000, 2000/15/0075, VwGH vom 30.11.1999, 99/14/0270, und VwGH vom 27.7.1999, 99/14/0136), fixer Arbeitsort (VwGH vom 30.11.1999, 99/14/0226), arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit (VwGH vom 24.2.1999, 98/13/0014), Anwendbarkeit typisch arbeitsrechtlicher Vorschriften, wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz (VwGH vom 26.4.2000, 99/14/0339, VwGH vom 27.1.2000, 98/15/0200), sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegation von bestimmten Arbeiten (VwGH v. 26.4.2000, 99/14/0339).

Im Erkenntnis des verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018, stellte der Verwaltungsgerichtshof klar, dass bei der Frage, ob Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 erzielt werden, entscheidende Bedeutung dem Umstand zukommt, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist. Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen des Unternehmerwagnisses 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.

Eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. des 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 die Eingliederung (vgl. VwGH vom 23.4.2001, 2001/14/0054 und 2001/14/0052).

Unerheblich ist, ob der Geschäftsführer im operativen Bereich der Gesellschaft oder im Bereich der Geschäftsführung tätig ist.

Entsprechend dem der Behörde vorliegenden Firmenbuchauszug übte Herr CS die Geschäftsführung seit 28.2.1996 aus.

Vor dem Hintergrund des vom Verwaltungsgerichtshof vertretenen funktionalen Verständnisses vom Begriff der Eingliederung in den Organismus des Betriebes ist durch die unbestritten kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung für den Geschäftsführer das Merkmal der Eingliederung ohne Zweifel gegeben (VwGH v. 23.11.2004, 2004/15/0068). Den Sachverhaltskomponenten, dass der Geschäftsführer an keine feste Arbeitszeit gebunden ist, keinen Anspruch auf Urlaub oder sonstige Dienstfreistellung hat, ihm keinerlei Abfertigungsanspruch zusteht und er im Krankheitsfall keinerlei Vergütungen erhält, ist keine wesentliche Bedeutung beizumessen (VwGH v. 16.6.2001, 2001/14/0103).

Das im oben zitierten Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes neben der Eingliederung in den betrieblichen Organismus genannte Kriterium des fehlenden Unternehmerwagnisses ist im vorliegenden Fall ebenfalls erfüllt. Ein Unternehmerwagnis ist nämlich nur dann zu bejahen, 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 (vgl. VwGH vom 23.4.2001, 2001/14/0054 und 2001/14/0052).

Wie der Verwaltungsgerichtshof in den Erkenntnissen vom 21.12.1999, 99/14/0255, und vom 26.7.2000, 2000/14/0061, ausgesprochen hat, steht im Vordergrund dieses Merkmales, 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 überwältzbaren Ausgaben ergeben.

Laut einer der Behörde vorliegenden undatierten Vereinbarung erhält der Geschäftsführer ein jährliches Honorar von ATS 180.000,-, das je nach wirtschaftlicher Lage der Bw. einvernehmlich erhöht werden kann. Im Fall einer Verschlechterung der wirtschaftlichen Situation der Bw. kann das Honorar auf maximal 50% gekürzt werden. Entsprechend der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes kann ein Unternehmerrisiko schon im Hinblick auf diesen Mindest-Fixbezug ausgeschlossen werden (vgl. VwGH 30.10.2003, 2003/15/0072)

Ein mit der Tätigkeit des Geschäftsführers für die Bw. einnahmenseitig verbundenen Unternehmerwagnis kann in Anbetracht der obigen Ausführungen nicht bejaht werden.

Dass sich ein Unternehmerwagnis aus Schwankungen bei nicht überwälzbaren Ausgaben ergeben hätte, wurde in der Berufung nicht vorgebracht und ist auch den Einkommensteuererklärungen des Geschäftsführers nicht zu entnehmen, da dort bei der Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit neben den Beiträgen zur gewerblichen Sozialversicherung lediglich das Betriebsausgabenpauschale in Höhe von 6% in Abzug gebracht wurde.

Wenn vorgebracht wird, dass ein Unternehmerwagnis darin begründet sei, dass der Geschäftsführer für sämtliche Bankverbindlichkeiten persönlich hafte, ist auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach das Risiko, das der Gesellschafter-Geschäftsführer im Falle der Übernahme einer Haftung trägt, der Gesellschafter-Sphäre zuzuordnen ist und damit kein Indiz für ein Unternehmerwagnis im Bereich der Geschäftsführertätigkeit darstellt (vgl. ua VwGH 30.10.2003, 2003/15/0072). Die Berufung war daher in Anbetracht obiger Ausführungen als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 30. November 2005