

GZ. RV/0177-G/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Hans M. Slawitsch Wirtschaftstreuhandgesellschaft KEG, gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag über den Zeitraum 1.1.1995 bis 31.12.2000 des Finanzamtes Graz-Stadt entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Im Zuge einer Lohnsteuerprüfung stellte der Prüfer unter anderem fest, dass für die im strittigen Zeitraum dem zu 96 % an der Berufungswerberin, einer GmbH, beteiligten Geschäftsführer vergüteten Bezüge kein Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag abgeführt wurde. Das Finanzamt erließ daraufhin den gegenständlich angefochtenen Bescheid.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde ausgeführt, dass DB- und DZ-Pflicht nur dann eintrete, wenn die Beschäftigung für an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisen würde. Die Auszahlung der Geschäftsführerbezüge orientiere sich am jeweiligen Erfolg der Gesellschaft, die annähernd gleiche Höhe ergebe sich lediglich aus dem Umstand, dass der Rohgewinn, also die Bemessungsgrundlage für den Geschäftsführerbezug, keinen besonders hohen Schwankungen unterworfen gewesen sei.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung kam das Finanzamt zu dem Ergebnis, dass beim Arbeitsverhältnis des Geschäftsführers die Merkmale eines Dienstverhältnisses nach § 47 EStG 1988 überwiegen würden.

Dagegen wurde der Vorlageantrag eingebracht und darauf verwiesen, dass sich die Begründung der Berufungsvorentscheidung mit dem vorgebrachten Sachverhalt in keiner Weise auseinander setzen würde, sondern daran mit Behauptungen vorbei argumentieren würde, die schlichtweg aktenwidrig seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 41 Abs. 1 FLAG haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Gem. § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. Nr. 818, sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd § 22 Z. 2 EStG 1988.

Gem. § 41 Abs. 3 FLAG idF BGBl. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gem. § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z. 2 EStG 1988.

Nach § 22 Z. 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 fallen unter die Einkünfte aus selbstständiger 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.

Die Regelung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, findet sich in § 57 Abs. 4 und 5 HKG idF BGBl. 958/1993 bzw. § 57 Abs. 7 und 8 HKG idF BGBl. 661/1994.

Wie der Verwaltungsgerichtshof seit den Erkenntnissen vom 18.9.1996, 96/15/0121, und vom 20.11.1996, 96/15/0094, in ständiger Rechtsprechung erkennt, ist dem in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 enthaltenen Tatbestandsmerkmal "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" das Verständnis beizulegen, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses gegeben sein müssen. Dabei ist allerdings das Vorliegen der auf Grund des gesellschaftsrechtlichen Verhältnisses fehlenden Weisungsgebundenheit anzunehmen. Sodann ist zu beurteilen, ob die Merkmale der Unselbstständigkeit oder jene der Selbstständigkeit im Vordergrund stehen (vgl. VwGH vom 10.5.2001, 2001/15/0061).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. hiezu die im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1.3.2001, G 109/00, zitierte hg. Judikatur) stellt das steuerliche Dienstverhältnis auf die Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers sowie des Fehlens des Unternehmerwagnisses ab; nach dieser Rechtsprechung ist in Zweifelsfällen zudem auf weitere Kriterien (wie beispielsweise laufenden Arbeitslohn, Pflicht zur persönlichen Arbeitsleistung, fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, feste Urlaubseinteilung) abzustellen. Der Begriff des steuerlichen Dienstverhältnisses ist somit ein durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichneter Typusbegriff. Solchen Typusbegriffen sind die realen Erscheinungen an Hand einer Mehrzahl von Merkmalen zuzuordnen, wobei nicht stets alle Merkmale in gleicher Intensität ausgebildet sein müssen und die Entscheidung letztlich nach dem Gesamtbild zu erfolgen hat (vgl. nochmals das Erk. des Verfassungsgerichtshofes G 109/00).

Der Verfassungsgerichtshof hat in dem oben zitierten Erkenntnis 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 – Weisungsgebundenheit 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. Ebenso hat der Verfassungsgerichtshof aufgezeigt, dass dies insbesondere für die Merkmale der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens und des Fehlens des Unternehmerwagnisses nicht zutrifft. Zu den Merkmalen, die in diesem Sinn vor dem Hintergrund der Weisungsgebundenheit 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 vom 27.7.1999, 99/14/0136), fixer Arbeitsort (Erk. vom 30.11.1999, 99/14/0226), arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit (Erk. vom 24.2.1999, 98/13/0014), Anwendbarkeit typisch arbeitsrechtlicher Vorschriften, wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz (Erk. vom 26.4.2000, 99/14/0339, und vom 27.1.2000, 98/15/0200), sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegierung von bestimmten Arbeiten (Erk. vom 26.4.2000, 99/14/0339).

Zusammenfassend kann somit, wie der Verwaltungsgerichtshof im Erk. vom 23.4.2001, 2001/14/0054, erkannt hat, festgestellt werden, dass das in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 normierte Vorliegen der sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses abgesehen vom hinzuzudenkenden Merkmal der Weisungsgebundenheit vor allem auf folgende Kriterien abstellt: die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft und das Fehlen des Unternehmerwagnisses. Von Bedeutung ist noch das Merkmal der laufenden (wenn auch nicht notwendig monatlichen) Entlohnung.

Bei der Anwendung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 ist ausgehend (vor allem) von den im letzten Absatz genannten Kriterien zu beurteilen, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die für ein Dienstverhältnis sprechenden Kriterien im Vordergrund stehen (vgl. die hg. Erk. vom 23.4.2001, 2001/14/0054, und 2001/14/0052).

Ein 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 Aufwändungen selbst aufkommen muss (vgl. VwGH vom 23.4.2001, 2001/14/0054, und 2001/14/0052). Im Vordergrund steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich – in seiner Stellung als Geschäftsführer - das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft. Auf ein Wagnis aus der Stellung als Gesellschafter oder gar auf das Unternehmerwagnis der Gesellschaft kommt es nicht an.

Nach den Angaben in der Berufung erhält der Geschäftsführer ein jährliches Entgelt in Höhe eines Drittels des Warenbruttoertrages, definiert als Unterschiedsbetrag zwischen Umsatzerlösen und Wareneinsatz. Dieses Jahresentgelt sei gedeckelt mit einem Betrag von jährlich S 800.000,- und betrage andererseits mindestens S 500.000,-, jeweils zuzüglich Ersatz von Pflichtversicherungsbeiträgen an die SVA der gewerblichen Wirtschaft. Wer den Erfolg seiner Tätigkeit maßgeblich selbst bestimmen könne, gelte nicht als Dienstnehmer im Sinne abgabenrechtlicher Bestimmungen und somit auch nicht im Sinne des § 47 EStG. Gerade die Berechnung des Geschäftsführungsentgeltes stehe diametral mit den für Dienstverhältnissen üblichen Entlohnungsschemata in Widerspruch. Der Geschäftsführer erhalte weder ein Fixum, sondern ausschließlich ein erfolgsabhängiges Honorar und auch dieses nicht bloß Umsatz bezogen, sondern bezogen auf den Rohertrag des Unternehmens. Eine derartige Form der Honorierung sei für angestellte Geschäftsführer völlig unüblich, d.h. somit, die Beschäftigung des Geschäftsführers weise eben nicht alle Merkmale eines Dienstverhältnisses auf.

Auch die tatsächliche Auszahlung der Geschäftsführerbezüge orientiere sich am jeweiligen wirtschaftlichen Erfolg der GesmbH, wie folgendes Bild zeige (Beträge in vollen Tausend ATS):

	Umsatz	Warenein-satz	Warenbruttoertrag bzw. Rohgewinn	davon wäre ein Drittel	demgegenüber Geschäftsführerbezug lt. G+V	Reingewinn nach Abzug des Geschäftsführer-bezuges
1995	18,241	16,375	1,866	622	618	80
1996	19,725	17,956	1,769	589	500	26
1997	18,242	16,511	1,731	577	480	58
1998	17,532	15,671	1,861	620	400	-103
1999	16,964	15,183	1,781	593	120	185

Anzumerken sei noch, dass die Gesellschaft im Jahr 1998 einen Forderungsverlust über S 517.000,-- erlitten habe. Die oben stehende Aufstellung zeige deutlich, dass die Auszahlung

der Geschäftsführerbezüge sehr wohl am jeweiligen wirtschaftlichen Erfolg der GesmbH orientiert gewesen sei, die annähernd gleiche Höhe ergebe sich lediglich aus dem Umstand, dass der Rohgewinn, also die Bemessungsgrundlage für den Geschäftsführerbezug, keinen besonderen hohen Schwankungen unterworfen gewesen sei. Dies ändere aber nichts an der grundsätzlichen Variabilität der Bezüge und am Unternehmerrisiko, das der Geschäftsführer mit der gegenständlichen Entlohnungsvereinbarung übernommen habe.

Mit der Vereinbarung im schriftlichen Geschäftsführervertrag, der im Übrigen aus der Aktenlage des Finanzamtes nicht ersichtlich ist, wonach das Jahresentgelt mindestens S 500.000,- pro Jahr beträgt, hat der Geschäftsführer der Berufungswerberin Anspruch auf einen Mindestfixbezug. Ein derartiger Mindestfixbezug steht der Annahme eines relevanten Unternehmerwagnisses nach der Judikatur des VwGH allerdings entgegen (vgl. VwGH 18.12.2001, 2001/15/0070). Der weitere erfolgsabhängige Gehaltsbestandteil, gedeckelt mit S 800.000,-, ändert grundsätzlich an dieser Beurteilung nichts, da dies einer teilweisen Auszahlung der Geschäftsführervergütung in Abhängigkeit von der Ertragslage gleichkommt. Die Berechnung des Geschäftsführerentgelts steht demnach nicht diametral mit den für Dienstverhältnissen üblichen Entlohnungsschemata in Widerspruch. Die Behauptung in der Berufung, der Geschäftsführer erhalte kein Fixum, sondern ausschließlich ein erfolgsabhängiges Honorar, ist daher nicht richtig. Wie das Finanzamt in seiner Berufungsvorentscheidung bereits argumentiert hat, ist die Entlohnung entsprechend der Ertragslage nach der Verkehrsauffassung auch bei Dienstverhältnissen, vor allem bei Arbeitnehmern in leitender Position, wie auch die Delegierung von Arbeit und die Heranziehung von Hilfskräften beim leitenden Führungspersonal eine nicht unübliche Vorgangsweise und kein spezifisches Merkmal einer selbstständigen Tätigkeit (VwGH vom 27.7.1999, 99/14/0136 und vom 26.4.2000, 99/14/0339).

Hinsichtlich der weiteren Argumentation, die tatsächliche Auszahlung der Geschäftsführerbezüge würde sich am jeweiligen wirtschaftlichen Erfolg der GesmbH orientieren, ist aus der oben dargestellten, der Berufung entnommenen, Tabelle zu ersehen, dass die Geschäftsführerbezüge laut G+V im Jahr 1995 über dem Mindestfixbezug von S 500.000, im Jahr 1996 gleich dem Mindestfixbezug, im Jahr 1997 S 20.000,- unter dem Mindestfixbezug und im Jahr 1998 S 100.000,- unter dem Mindestfixbezug gelegen sind. Dem in der Berufung erwähnten Erkenntnis des VwGH vom 21.12.1999, 99/14/0255, liegt eine Schwankungsbreite der Honorare des Geschäftsführers von bis zu 60 % zu Grunde; der VwGH verweist jedoch darauf, dass zu untersuchen ist, ob in Wahrheit – etwa im Hinblick auf die

Gewinnentwicklung der Gesellschaft – kein oder nur ein geringes Wagnis vorliegt. Auf Grund dieser Entwicklung der Entgelte des Geschäftsführers kann ein tatsächlich ins Gewicht fallendes einnahmenseitiges Unternehmerrisiko des Gesellschafter-Geschäftsführers gesamt gesehen nicht festgestellt werden.

Im Jahr 1999 liegt das Gehalt des Gesellschafter-Geschäftsführers um S 380.000,- unter dem Mindestfixbezug von S 500.000,-. Erklärt wird diese eklatante Verminderung der Geschäftsführerbezüge im Jahr 1999 damit, dass die Berufungswerberin im Jahr 1998 einen Forderungsverlust in Höhe von S 517.000,- erlitten hat, in deren Folge die Berufungswerberin im Jahr 2001, zumindest nach der telefonischen Auskunft des steuerlichen Vertreters der Berufungswerberin, liquidiert werden musste. Was nach dem ersten Eindruck so aussieht, als ob der Geschäftsführer ein Unternehmerrisiko tragen würde, ist kein tatsächliches Unternehmerrisiko des Geschäftsführers, da er kein Risiko trägt, wie es für einen Unternehmer typisch ist. Aus den Schilderungen über die Entgeltsvereinbarungen zwischen der Berufungswerberin und dem Geschäftsführer geht nicht hervor, dass der Geschäftsführer bei einem schlechten Geschäftsgang auf sein Entgelt zu verzichten hat. Die Begründung dafür, dass der Geschäftsführer auf sein Gehalt (zur Abdeckung der Verluste der Gesellschaft) verzichtet, liegt vielmehr darin, dass er als beherrschender Gesellschafter und nicht als Geschäftsführer an der Begleichung der Verluste interessiert ist. Auf ein Wagnis aus der Stellung als Gesellschafter oder gar auf das Unternehmerwagnis der Gesellschaft kommt es aber nicht an (VwGH 29.1.2003, 2001/13/0119). Nach der Aufstellung in der Berufung hätte der Geschäftsführer nämlich einen Anspruch auf die Geschäftsführerentlohnung in Höhe von S 593.000,- im Jahr 1999 gehabt.

Ausgabenseitig ist zu bemerken, dass dem Geschäftsführer die Beiträge an die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft von der Gesellschaft ersetzt werden. In seinen Einkommensteuererklärungen hat der Geschäftsführer lediglich das Betriebsausgabenpauschale geltend gemacht, woraus ein wesentliches ausgabenseitiges Wagnis nicht abgeleitet werden kann.

Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 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 Körperschaftsteuer²¹, § 19 Anm. 72f). Die Judikatur des VwGH ist von

einem funktionalen Verständnis des Begriffes der Eingliederung des Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der GesmbH geprägt. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für die Eingliederung (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 21. Dezember 1999, 99/14/0255, vom 27. Jänner 2000, 98/15/0200, und vom 26. April 2000, 99/14/0339). Laut Firmenbuch hat der Geschäftsführer die Berufungswerberin seit 4.1.1995 vertreten.

Die Tätigkeit als Geschäftsführer setzt unter Berücksichtigung der gesetzlichen Pflichten eines Geschäftsführers, dazu gehören unter anderem Buchführung und Bilanzierung, Erstellung der Berichte nach § 28 a und 30 j GmbH-Gesetz, Einberufung der Generalversammlung, Mitteilung von Beschlüssen, Anmeldungen zum Firmenbuch sowie Antrag auf Eröffnung des Konkursverfahrens, eine funktionale Einbindung des Geschäftsführers in den Organismus der Berufungswerberin eindeutig voraus und zwar sowohl in zeitlicher, örtlicher und organisatorischer Hinsicht. Den Feststellungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung hinsichtlich der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft wird im Vorlageantrag nichts entgegen gebracht. Es ist daher von einer Eingliederung des Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der Berufungswerberin auszugehen.

Das in der Berufung zitierte Erkenntnis des VwGH vom 24.2.1999, 98/13/0118, kann der Berufungswerberin ebenfalls nicht zum Erfolg verhelfen, da der VwGH die Entscheidung der belangten Behörde deswegen aufgehoben hat, weil sie sich mit einer Anzahl von geltend gemachten Umständen (kein Anspruch auf Urlaub und Weiterzahlung der Vergütung im Krankheitsfall, keine Sonderzahlungen, vom Geschäftsführer getragenen Sozialversicherung, erfolgsabhängige Vergütung, kein Anspruch auf Abfertigung) nicht auseinander gesetzt hat.

Im Ergebnis wird die Auffassung vertreten, dass die Beschäftigung des Geschäftsführers ungeachtet seiner gleichzeitigen Eigenschaft als wesentlich beteiligter Gesellschafter mit Ausnahme der Weisungsgebundenheit sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist. Der Gesellschafter-Geschäftsführer erzielt aus der Geschäftsführertätigkeit demnach Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988, weshalb er iSd Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG in der ab dem Jahr 1994 anzuwendenden Fassung Dienstnehmer ist. Dies löst die Pflicht aus, von den Bezügen des Geschäftsführers den Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag abzuführen. Die Berufung war daher vollinhaltlich abzuweisen.

Graz, 27.4.2004