



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BwIn., vertreten durch Karl Fusseis, gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau vom 9. November 2000, betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum DB für die Kalenderjahre 1997 bis 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Die Fälligkeit der Abgaben erfährt keine Änderung.

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 1.1.1997 bis 31.12.1999 wurde nach Beantwortung eines umfangreichen

Fragenkataloges durch die Einschreiterin u.a. festgestellt, dass die an den wesentlich (100 %) beteiligten Gf. bezahlten Vergütungen (je S 1.400.000,-- in den Kalenderjahren 1997, 1998 und 1999) nicht in die Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einbezogen worden seien. Auf Grund dieser Feststellungen wurde mit Haftungs- und Abgabenbescheid vom 9. November 2000 auch der auf die Geschäftsführerbezüge entfallende Dienstgeberbeitrag (S 189.000,--) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (S 20.160,--) nachgef ordert.

Dagegen wurde Berufung eingebracht und eingewendet, dass der VwGH nunmehr Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit von Bestimmungen des FLAG und des Kommunalsteuergesetzes hege, soweit diese Geschäftsführergehälter in die Bemessungsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag und zur Kommunalsteuer einzubeziehen seien. Den Argumenten des VwGH schließe sich die BwIn. an.

Mit Berufungvorentscheidung vom 23.4.2001 gab das Finanzamt dem Rechtsmittel unter Hinweis auf das VfGH-Erk. G 109/00 vom 1.3.2001 nicht statt. Der Vorlageantrag, wodurch die Berufung wiederum als unerledigt gilt, richtet sich nur gegen die Einbeziehung der im Zeitraum 1.3. bis 31.12.1999 ausbezahlten Geschäftsführerbezüge in die DB- und DZ-Bemessungsgrundlage. Bereits im Betriebsprüfungsverfahren sei eingewendet worden, dass am 10.3.1999 eine Neufassung des Geschäftsführungsvertrages zwischen der BwIn. und dem Gf. erfolgt sei. Der entsprechende Vertrag sei dem Betriebsprüfer vorgelegt worden. Die wesentliche Änderung sei im Bereich der Geschäftsführungsentschädigung erfolgt. Die Geschäftsführungsentschädigung sei mit Wirkung 1.3.1999 auf rein erfolgsabhängiger Basis gestaltet worden. Sie setze sich aus einer umsatz- und einer gewinnabhängigen Tangente zusammen. Fixe Vergütungen für die Geschäftsführung seien nicht mehr vorgesehen. Für das Wirtschaftsjahr 2000 sei auf Basis dieser Vereinbarung eine umsatzabhängige Entschädigung in Höhe von ATS 964.000,-- und eine gewinnabhängige Entschädigung in Höhe von ATS 606.000,-- errechnet worden. Auch der VfGH habe in seinen jüngsten beiden Erkenntnissen (1.3.2001, G 109/00 und G 110/00) betont, dass, unter Ausschluss der Weisungsgebundenheit, kein Fall des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG vorliege, wenn auch die übrigen Merkmale eines Dienstverhältnisses nicht mehr erkennbar seien. Dies werde dann als gegeben angesehen, wenn der wesentlich beteiligte Gesellschafter mit ins Gewicht fallendem realen Unternehmerwagnis tätig werde. Aus der Gestaltung des Geschäftsführungsvertrages (keine Fixentschädigung, nur umsatz- bzw. gewinnabhängige Tangenten) lasse sich die enorme Schwankungsbreite absehen, der die Geschäftsführungsbezüge unterliegen könnten. Beantragt wird, die Akontierungen für den Zeitraum 1.3.1999 bis 31.12.1999 aus der

Bemessungsgrundlage für DB und DZ auszunehmen, da die Bezüge nicht unter die Bestimmung des § 22 Z. 2 Teilstich 2 EStG 1988 subsumiert werden könnten.

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 Teilstich 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, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz, sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegierung 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 (wenn auch nicht notwendig monatlichen) 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 Merkmals 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. Vom Vorliegen eines Unternehmerrisikos kann nach dem VwGH-Erk. 24.2.1999, 98/13/0014, dann gesprochen werden, wenn der Geschäftsführer im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite maßgeblich beeinflussen und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend selbst gestalten kann. Dabei kommt es, wie der VwGH in den Erkenntnissen vom 21.12.1999, 99/14/0255 und vom 26.7.2000, 2000/14/0061, erkannt hat, auf die tatsächlichen Verhältnisse an. Im Vordergrund dieses Merkmals steht, 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 überwälzbaren Ausgaben ergeben. Die Tragung der mit der Tätigkeit verbundenen Auslagen bzw. Spesen oder die Zurverfügungstellung von Firmenwägen durch die GmbH sprechen auf der Ausgabenseite eindeutig gegen ein Unternehmerwagnis des Geschäftsführers. Der Umstand, dass sich der Geschäftsführer in vollem Umfang vertreten lassen konnte, schließt die grundsätzliche Verpflichtung zur persönlichen Ausübung der Tätigkeit nicht aus (VwGH-Erk. 18.2.1999, 97/15/0175).

Hiezu ist festzustellen, dass sich die Berufungswerberin mit der Fleischwarenerzeugung befasst und die Umsätze seit 1994 bis 2000 kontinuierlich gestiegen sind. Wie aus den Einkommensteuererklärungen des Gf. hervorgeht, erhielt er in den Kalenderjahren 1997 bis 1999 Geschäftsführervergütungen von jährlich S 1.400.000,--, welche in monatlichen Teilbeträgen à S 100.000,-- ausbezahlt wurden.

Der Geschäftsführervertrag vom 10.3.1999 enthält im § 5 die Regelung der Bezüge für die Geschäftsführertätigkeit ab März 1999. Konkret steht dem Gf. eine "Umsatzprovision" sowie eine "Gewinntantieme" zu. Die "Umsatzprovision" beträgt 1,5 % der Bemessungsgrundlage. Als solche wird die Betriebsleistung im Sinne des Rechnungslegungsgesetzes herangezogen. Die "Gewinntantieme" beträgt 5,0 % der Bemessungsgrundlage. Als solche wird das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit im Sinne des Rechnungslegungsgesetzes vor Abzug der Gewinntantieme herangezogen. Es wird den Vertragsparteien freigestellt, ob sie die Berechnung von "Umsatzprovision" und "Gewinntantieme" monatlich oder einmal jährlich bei Bilanzerstellung vornehmen. Im letztgenannten Fall hat der Geschäftsführer Anspruch auf angemessene monatliche Akontierungen. Als angemessen wird bis auf weiteres eine Akontierung in Höhe von ATS 100.000,--/Monat angesehen. Nach § 6 des Vertrages hat der Gf. bei Geschäftsreisen Anspruch auf Ersatz seiner Spesen. Im Falle der Erkrankung oder

sonstigen unverschuldeten Verhinderung wird die Umsatzvergütung des Gf. nach § 7 des Vertrages auf die Dauer von sechs Monaten fortgezahlt.

Die Neuregelung der Geschäftsführerbezüge bewirkte laut den Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen des Gf., dass seine Bezüge im Kalenderjahr 2000 S 1.320.900,-- (davon Umsatzantiemeanteil S 964.900,--) und im Kalenderjahr 2001 S 1.063.900,-- betrugen. Entsprechend § 1014 ABGB ist die GmbH verpflichtet, dem Geschäftsführer seine Barauslagen zu ersetzen (vgl. Reich-Rohrwig, Das österreichische GmbH-Recht 2/100). Dem kam die Berufungswerberin nach und ersetzte ihrem Geschäftsführer alle Reisekosten. Dem Geschäftsführer stand auch ein Firmen-PKW zur Verfügung.

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. Einkommenseinbußen eines wesentlich beteiligten, in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft eingegliederten Gesellschafter-Geschäftsführers durch einen Verhinderungsfall (etwa durch Krankheit oder durch die Verpflichtung, im Verhinderungsfall auf eigene Kosten für eine Vertretung zu sorgen) ändern nichts an der gegen ein Unternehmerrisiko sprechenden, für die DB-Pflicht maßgebenden Erfolgsunabhängigkeit seiner Bezüge (VwGH 28.5.2002, 2001/14/0057). 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). Bei Beurteilung des Unternehmerwagnisses ist nicht nur darauf abzustellen, in welcher Höhe die Einnahmen des Geschäftsführers vertraglich allenfalls gekürzt werden könnten, sondern auch darauf, wie wahrscheinlich der Eintritt einer solchen Einnahmenskürzung ist (VwGH 26.6.2001, 2001/14/0103). Die Art der Tätigkeit, die sehr große Abhängigkeit der Vergütung von den Umsätzen (und nur zu einem kleinen Teil vom Gewinn) und die geringen Schwankungen der Geschäftsführervergütungen über einen Zeitraum von vielen Jahren lassen darauf schließen, dass im vorliegenden Fall beim Geschäftsführer kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis gegeben ist (vgl. VwGH 23.1.2002, 2001/13/0108, 0213). Auch die Einkünfte von nichtselbstständig tätigen Vertretern hängen maßgeblich von den Umsätzen ab. Ausgabenseitig liegt durch den Ersatz der Reisekosten zusätzlich zur Geschäftsführervergütung ebenfalls kein Unternehmerrisiko vor.

Unbestritten ist, dass laut den Buchhaltungsunterlagen (Konto Geschäftsführerbezüge) die Geschäftsführervergütungen jährlich abgerechnet, wobei monatliche Akontozahlungen geleistet wurden. Derartiges steht nach der Rechtsprechung des VwGH der Annahme einer "laufenden Entlohnung" nicht entgegen (vgl. Erk. 29.1.2002, 2001/14/0167).

Der im gegenständlichen Fall zur Anwendung kommende Steuertatbestand stellt nicht darauf ab, welchem Vertragstyp das Zivilrecht das konkrete Anstellungsverhältnis des Geschäftsführers zuordnet (VwGH 10.5.2001, 2001/15/0061).

Auch kann bei den vom Geschäftsführer zu erfüllenden Aufgaben (Geschäftsführertätigkeit seit 1992) 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.

Die Berufung war als unbegründet abzuweisen.

Linz, 11. Juni 2003