



GZ. RV/0042-G/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Wirtschaftstreuhandgesellschaft Heidinger KEG, gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag über den Zeitraum 1.1.1996 bis 31.12.1998 des Finanzamtes Liezen entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 23.5.2000 abgeändert.

Hinsichtlich der Berufungsvorentscheidung ergibt sich 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

Im Zuge einer Lohnsteuerprüfung stellte der Prüfer unter anderem fest, dass für die im strittigen Zeitraum dem zu 99 % an der Berufungswerberin 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 wird ausgeführt, dass der Geschäftsführer nicht nur nicht in den betrieblichen Organismus eingegliedert sei (mehrtägige wöchentliche Wien-Aufenthalte, Beschränkung der Tätigkeit auf die Führung und Überwachung des Unternehmens etc.), sondern auch die Geschäftsführer-Vergütung in einem Ausmaß erfolgsabhängig sei (bis zum 3-fachen der Grundvergütung), dass das vom Geschäftsführer getragene Unternehmerrisiko extrem hoch sei. Der Umstand, dass die Auszahlung der Vergütung vorübergehend rückgestellt worden sei, ändere in keiner Weise etwas an der rein Wirtschaftsjahr bezogenen Erfolgsabhängigkeit der Vergütung.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung änderte das Finanzamt den Bescheid dahingehend ab, als der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe in Höhe von S 100.945,- anstatt S 47.372,- im angefochtenen Bescheid und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von S 11.889,- anstatt in Höhe von S 5.580,- festgesetzt wurde. Die Nachforderung an Lohnsteuer wurde nicht geändert. Begründend wurde diesbezüglich auf die zwischenzeitlich abgeschlossene Betriebsprüfung hingewiesen, bei der die Höhe der in den einzelnen Kalenderjahren zugeflossenen Entgelte neu festgestellt wurde (vgl. Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 4.3.2000). Hinsichtlich der DB- und DZ-Pflicht der Geschäftsführerbezüge wurde nach Erörterung der Rechtslage zusammengefasst auf das Fehlen des Unternehmerrisikos, auf die Eingliederung des Geschäftsführers in den betrieblichen Organismus, auf das Schulden der Arbeitskraft des Gesellschafter-Geschäftsführers und darauf, dass es auf die Weisungsgebundenheit nicht ankommt, hingewiesen.

In dem daraufhin eingebrachten, allein gegen die DB- und DZ-Pflicht für die Vergütung an den Gesellschafter-Geschäftsführer gerichteten, Vorlageantrag verwies die Berufungswerberin zusammengefasst wiederum darauf, dass die erfolgsabhängige Geschäftsführer-Vergütung in Relation zur sehr niederen Grundvergütung extrem hoch sei. So habe die Grundvergütung im Kalenderjahr 1996 S 150.000,-, 1997 S 180.000,- sowie 1998 S 280.000,- und die erfolgsabhängigen Anteile 1996 ca. S 151.000,-, 1997 S 565.000,-, 1998 S 505.000,- und

somit bis zum 3-fachen der Grundvergütung betragen. Für einen Geschäftsführer einer GmbH mit einem Umsatzerlös von S 50-70 Mio sei eine Grundvergütung von S 150.000,- bis S 280.000,- pro Jahr für eine Dienstnehmereigenschaft gänzlich unüblich. Die erfolgsabhängige Komponente sei weit über den im Managementbereich üblichen erfolgsabhängigen Zusatzentgelten, welche normalerweise bis zu 50 % der Grundvergütung betragen würde. Auf das Erkenntnis des VwGH vom 21.12.1999, 99/14/0255, wurde hingewiesen.

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. hierzu 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 Delegation 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 Aufwendungen 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.

Laut der zwischen der Berufungswerberin und dem Geschäftsführer abgeschlossenen "Auftragsvereinbarung für Mehrheitsgesellschafter-Geschäftsführer" vom 24.9.1996 ergibt sich aus § 7, dass die Entlohnung des Geschäftsführers mit einem Bruttopauschalhonorar von S 15.000,- pro Monat zuzüglich gesetzlicher Umsatzsteuer vereinbart werde, sofern Ust-Pflicht bestehe. Weiters werde die Gesellschaft die gesetzliche Sozialversicherung bezahlen. Das Honorar gebühre auch für die Dauer einer längeren Abwesenheit, da Vertretungskosten vom Geschäftsführer zu tragen seien. Das Pauschale erhöhe sich jährlich mit der durchschnittlichen Steigerung des Verbraucherpreisindex 1986. Das Monatspauschalentgelt gebühre 12 Mal im Jahr. Der Geschäftsführer nehme weiters in der

Form am Ergebnisrisiko der Gesellschaft teil, dass zusätzlich ein gewinnabhängiges Entgelt gewährt werde. Dieses betrage 10 % des Jahresgewinnes abzüglich allfälliger Verlustvorträge laut HB. In § 10 dieser Vereinbarung wird eine Firmenpension in Höhe von 60 % des letzten laufenden Honorars nach § 7 (1), auszahlbar 12 Mal im Jahr, ausbedungen. Für eine geeignete Vertretung hat der Geschäftsführer bei den üblichen Urlauben erst bei einer beabsichtigten Abwesenheit von über 1 Monat zu sorgen.

Mit der Vereinbarung eines monatlich gleich bleibenden Bruttopauschalhonorars hat der Geschäftsführer der Berufungswerberin Anspruch auf ein Fixgehalt und es ist von einer laufenden Entlohnung auszugehen. 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 ändert grundsätzlich an dieser Beurteilung nichts, da dies einer teilweisen Auszahlung der Geschäftsführervergütung in Abhängigkeit von der Ertragslage gleichkommt. Die Entlohnung entsprechend der Ertragslage ist 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). Der Einwand, dass der erfolgsabhängige Anteil der Geschäftsführer-Vergütung im Vergleich zur Grundvergütung extrem hoch sei (bis zum 3-fachen) ist nicht entscheidungswesentlich, da der Geschäftsführer auf Grund dieser Vereinbarung nie dazu verpflichtet werden kann, Verluste der Berufungswerberin, gleich einem Einzelunternehmer, auszugleichen. Er trägt daher kein wesentliches Unternehmerrisiko, da dieses Wagnis gegenständlich immer der Berufungswerberin zukommt. Würde die Gesellschaft hohe Verluste erwirtschaften, verliert der Geschäftsführer zwar den erfolgsabhängigen Teil seiner Vergütung und hat aber weiterhin Anspruch auf sein Bruttopauschalhonorar. Dem im Vorlageantrag erwähnten Erkenntnis des VwGH vom 21.12.1999, 99/14/0255, liegt zwar eine Schwankungsbreite der Honorare des Geschäftsführers von bis zu 60 % zu Grunde, der VwGH verweist jedoch gleichzeitig darauf, dass zu untersuchen ist, ob in Wahrheit – etwa im Hinblick auf die Gewinnentwicklung der Gesellschaft – kein oder nur ein geringes Wagnis vorliegt. Der erfolgsabhängige Anteil der Geschäftsführer-Vergütung beträgt im Jahr 1996 S 151.400,-, im Jahr 1997 S 565.000,-, im Jahr 1998 S 505.000,- und in dem nicht mehr in den Prüfungszeitraum fallenden Jahr 1999 ca. S 700.000,-. Auf Grund dieser Entwicklung der gewinnabhängigen Entgelte des Geschäftsführers kann ein tatsächlich ins Gewicht fallendes einnahmenseitiges Unternehmerrisiko des Gesellschafter-Geschäftsführers gesamt gesehen nicht festgestellt

werden. Hinzu kommt, dass es dem Geschäftsführer auf Grund seiner beherrschenden Stellung im Unternehmen der Berufungswerberin möglich ist, jederzeit die Bezugsmodalitäten seines Honorars anders zu gestalten.

Ausgabenseitig ist zu bemerken, dass dem Geschäftsführer die Sozialversicherung sowie die bei Geschäftsreisen entstandenen Auslagen von der Gesellschaft ersetzt werden. Aus den Aufzeichnungen des Prüfers ergibt sich, dass dem Geschäftsführer ein Firmen-PKW zur Verfügung gestellt wird. In seinen Einkommensteuererklärungen hat der Geschäftsführer für 1996 und 1997 lediglich die ihm von der Berufungswerberin vergüteten Beiträge an die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft als Ausgaben geltend gemacht, im Jahr 1998 das Betriebsausgabenpauschale gem. § 17 Abs. 1 EStG 1988 in Höhe von S 30.897,56. Ein wesentliches ausgabenseitiges Wagnis kann daraus nicht abgeleitet werden.

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 vertritt der Geschäftsführer die Berufungswerberin seit 27.9.1994. Nach dem Geschäftsführervertrag vom 24.9.1996 ist der Vertrag auf unbestimmte Dauer abgeschlossen worden, wobei eine Beendigung des Auftrages gegen den Willen des Geschäftsführers mit Rücksicht auf die gegebenen gesellschaftsrechtlichen Verhältnisse nur durch Gerichtsbeschluss möglich ist.

Gemäß § 4 des Geschäftsführervertrages vom 24.9.1996 obliegt dem Geschäftsführer die Lenkung und Überwachung des Unternehmens im Ganzen. Er hat insbesondere für die wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Belange der Gesellschaft in bestmöglicher Weise Sorge zu tragen. Nach der Vorhaltsbeantwortung vom 23.11.1999 erstreckt sich die Tätigkeit des Geschäftsführers primär auf die Führung und Überwachung des Unternehmens. Außerdem ist er 1-2 Tage pro Woche in Wien, wo er u.a. für die Firma IP-B GmbH, an der er beteiligt ist, tätig ist. In den letzten Jahren hätte sich der Geschäftsführer schrittweise aus dem Tagesgeschäft zurückziehen können und schwerpunktmäßig die Überwachung, Leitung und

strategische Zukunftsplanung des Unternehmens wahrnehmen können. Ein erster Schritt sei die Beteiligung an der Firma K GmbH in Wien gewesen. Weitere strategische Beteiligungen würden laufend geprüft werden. Weiters beabsichtigt der Geschäftsführer sich persönlich an anderen Firmen zu beteiligen.

Die Tätigkeit des Geschäftsführers setzt unter weiterer 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. Es ist daher von einer Eingliederung des Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der Berufungswerberin auszugehen.

Der Hinweis, dass der Geschäftsführer für 1-2 Tage pro Woche in Wien sei und weiters die geplanten Beteiligungen an anderen Unternehmen hindern ebenfalls nicht die Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Berufungswerberin, da auch bei im Spitzenmanagement tätigen Fremdgeschäftsführern, die Arbeitnehmer sind, eine Unregelmäßigkeit in der Arbeitserbringung im Hinblick auf weitere Funktionen (etwa in Aufsichtsräten) nicht unüblich ist (vgl. VwGH vom 30.11.1999, 99/14/0270).

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. Auf die Änderungen in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes wird verwiesen.