



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Treudat Köglberger & P. WT GmbH, Steuerberatungskanzlei, 4020 Linz, Römerstraße 51, vom 8. Juni 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 11. Mai 2001 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (Sektion A), Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und Säumniszuschlag für den Zeitraum 1. Jänner 1998 bis 31. Dezember 2000 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	1998 – 2000	172.044,--	12.502,93
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	1998 – 2000	17.946,--	1.304,19
Säumniszuschlag	1998 – 2000	3.800,--	276,16

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe(n) sind dem als Anlage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

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

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer bei der Berufungswerberin über die Jahre 1998 bis 2000 durchgeführten Lohnsteuerprüfung wurde festgestellt, dass die Bezüge des zu 94% an der Gesellschaft beteiligten Geschäftsführers W. nicht in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag einbezogen wurden. Die Höhe der Bezüge wurde mit je 1.080.000 ATS für die Jahre 1998 und 1999 und mit 1.200.000 ATS für das Jahr 2000 festgestellt. Das Finanzamt schloss sich den Feststellungen der Lohnsteuerprüfung an und forderte mit Haftungs- und Abgabenbescheid den auf diese Beträge entfallenden Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nach.

Dagegen wurde Berufung eingebracht und zunächst eingewendet, dass Grundlage für das Geschäftsführungsverhältnis ein Werkvertrag sei. Die wesentlichen Merkmale eines Dienstverhältnisses seien nicht erfüllt. Kraft ausdrücklicher Vereinbarung seien auf den Geschäftsführungsvertrag die Bestimmungen eines Dienstverhältnisses nicht anzuwenden. Der Vertrag sei für die Dauer eines Jahres abgeschlossen, der Geschäftsführer hätte bis 31.10. bekanntzugeben, ob er im Folgejahr für einen neuen Geschäftsführungsvertrag zur Verfügung stehe. Die Gesellschafter würden dann bis 30.11.entscheiden, ob sie einen neuen Vertrag abschließen wollen. Es sei auch eine gleitende Regelung vorgesehen, die die Geschäftsführungsentschädigung in bestimmten Fällen um bis zu 50% vermindere. Der Geschäftsführer sei an keine feste Arbeitszeit und keinen Arbeitsort gebunden, hätte für seine Vertretung selbst zu sorgen und auch die Kosten für die gesetzliche Sozialversicherung und sonstige Aufwendungen selbst zu tragen. Er hätte 1998 bis 2000 folgende Einkünfte aus selbständiger Arbeit erklärt: 1998 1.050.108 S, 1999 992.414 S, 2000 1.027.787 S.

In der Folge vertrat die Berufungswerberin unter teilweiser Zitierung der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes die Ansicht, dass die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus hier nicht gegeben sei, da sich der Geschäftsführer jederzeit (auf eigene Kosten) vertreten lassen könne. Es sei nicht richtig, dass er grundsätzlich seine Arbeitskraft und nicht einen Arbeitserfolg schulde. Auf das Vorliegen von Unternehmerrisiko würde hindeuten, dass der Geschäftsführer seine Reisekosten selbst tragen müsse und dass das Anstellungsverhältnis Jahr für Jahr neu begründet werde. Bei Beurteilung der Einnahmenseite sei auf die tatsächlichen Verhältnisse abzustellen. Hier hätten sich unter Berücksichtigung der Einnahmen- und Ausgabenseite in den geprüften Jahren Schwankungen im Gewinn aus selbständiger Arbeit bis zu 22% gezeigt.

Vorgelegt wurde eine Ausfertigung des Geschäftsführungsvertrages betreffend das Jahr 2000. Die Entgeltsvereinbarung lautete in ihren wesentlichen Teilen folgendermaßen: *Der Geschäftsführer erhält für seine Tätigkeit ein erfolgsabhängiges Entgelt wie folgt: Vom 1.1.2000 bis 31.12.2000 S 1.200.000 für jedes volle Geschäftsjahr. Mit diesem Entgelt sind*

alle vertragsmäßig erbrachten Leistungen des Geschäftsführers vollkommen abgegolten.....Weist das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit laut Gewinn- und Verlustrechnung einen Betrag unter S 1.000.000 aus, vermindert sich das Entgelt für das betreffende Geschäftsjahr – erstmals ab dem Geschäftsjahr 2000 gleitend um bis zu 50% und ein allfälliger Überbezug ist ab Feststellung des Jahresabschlusses zur Rückzahlung an die Gesellschaft fällig.Übersteigt das EGT einen Betrag von S 1.025.000, erhält der Geschäftsführer vorweg vor der Verteilung des Bilanzgewinnes eine Erfolgsbeteiligung in Höhe von 10% des Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit (EGT) der Gesellschaft lt. deren Gewinn- und Verlustrechnung.

In einer weiteren Stellungnahme zwecks Aufklärung der Diskrepanz zwischen den Geschäftsführerbezügen laut Lohnsteuerprüfung und den Bezügen laut Einkommensteuererklärung führte die Berufungswerberin aus, dass die Geschäftsführerbezüge inklusive Erfolgsprämien folgende Höhe hatten: 1998 1.265.2000 S, 1999 1.208.000 S, 2000 1.350.000 S. Hievon wurden Betriebsausgaben in Höhe von 215.091,96 S für 1998, von 215.585,84 S für 1999 und von 322.212,23 S für 2000 abgezogen. Neuerlich wurde darauf hingewiesen, dass der Geschäftsführer über keinen unbefristeten Vertrag verfüge und dass er durch die Möglichkeit der Honorarkürzung ein wirtschaftliches Risiko trage.

Mit Berufungsvorentscheidung wurde das Begehren als unbegründet abgewiesen und gleichzeitig die Nachforderung des Dienstgeberbeitrages und Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag in der Weise abgeändert, dass als Bemessungsgrundlage für die Nachforderung die Geschäftsführerbezüge einschließlich der Erfolgsprämien herangezogen wurden, da von der Lohnsteuerprüfung lediglich die Grundbezüge ohne Erfolgsprämie berücksichtigt wurden. Dagegen wurde ein Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt.

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 Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinn des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinn des § 22 Z.2 EStG 1988.

Nach Absatz 3 der zitierten Gesetzesstelle ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Absatz 1 genannten Dienstgeber gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht. Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1

lit.a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinn des § 22 Z 2 leg.cit.

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) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Für die Frage, ob "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" gegeben sind, ist eine auf Grund des Beteiligungsverhältnisses fehlende Weisungsgebundenheit fiktiv hinzuzudenken und sodann nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu prüfen, ob die Voraussetzungen eines steuerlichen Dienstverhältnisses gegeben sind (vgl. VfGH 20.11.1996, 96/15/0094). Hierbei kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse, nicht auf die vom Steuerpflichtigen gewählte Form der Bezeichnung an.

Der Verfassungsgerichtshof hat die Behandlung von Beschwerden, die sich gegen die Einbeziehung der Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art im Sinn des § 22 Z 2 EStG 1988 in den Dienstgeberbeitrag nach dem FLAG richteten, abgelehnt (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 im Fall der auf die gesellschaftsrechtlichen Beziehungen zurückzuführenden Weisungsungebundenheit verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses ihre Indizwirkung für die Lösung der Frage verlieren, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses gegeben sind. Dies trifft vor allem auf folgende zu: fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, Anwendbarkeit typischer arbeitsrechtlicher Vorschriften wie Arbeits- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall, Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegation bestimmter Arbeiten etc. Die Ausführungen in der Berufung betreffend diese Merkmale sowie im Geschäftsführungsvertrag sind daher für die vorliegende Entscheidung ohne Bedeutung.

Insgesamt stellt das in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 für wesentlich beteiligte Gesellschafter normierte Vorliegen "sonst aller Merkmale eines Dienstverhältnisses" auf die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft und auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos ab. Von Bedeutung ist auch noch das Vorliegen einer laufenden (wenn auch nicht notwendig monatlichen) Entlohnung.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss. Wenn die Berufungswerberin vermeint, dieses "müssen" sei hier wegen des ausdrücklich gegebenen

Vertretungsrechtes nicht der Fall, so übersieht sie dabei, dass die Möglichkeit einer Vertretung den Geschäftsführer nicht von der Verpflichtung enthebt, die ordnungsgemäße Abwicklung aller zu seinen Aufgaben gehörenden Belange in einem solchen Fall sicherzustellen. Im Geschäftsführervertrag ist festgehalten, dass der Geschäftsführer berechtigt und verpflichtet ist, die kaufmännische Organisation des gesamten Unternehmens zu gestalten, zu überwachen und zu kontrollieren und alles vorzukehren, was geeignet ist die wirtschaftlichen Grundlagen des Unternehmens zu sichern und zu verbessern. Dieser Verpflichtung ist der Geschäftsführer zweifellos nachgekommen. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für die Eingliederung.

Von Unternehmerrisiko kann dann gesprochen werden, wenn ein Steuerpflichtiger durch eigene Geschäftseinteilung bzw. mehr oder weniger zweckentsprechende Organisation den Ertrag seiner Tätigkeit maßgeblich beeinflussen kann, wenn also die Höhe der erzielten Einnahmen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, der Ausdauer und von Zufälligkeiten des wirtschaftlichen Verkehrs abhängig ist. Dabei kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse an: Im Vordergrund dieses Merkmales steht, ob den Steuerpflichtigen in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer tatsächlich das Risiko ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft.

Im vorliegenden Fall ist die Entgeltvereinbarung geprägt von einem fixen Grundgehalt, das 1998 und 1999 noch 1.080.000 ATS jährlich, ab 2000 1.200.000 ATS jährlich betrug. Eine Kürzung um bis zu 50% ist möglich, wenn das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit einen bestimmten Betrag unterschreitet. Andernfalls, bei Überschreiten, erhält der Geschäftsführer eine Erfolgsprämie in Höhe von 10% des Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit. Nun hat der Verwaltungsgerichtshof bereits mehrfach ausgesprochen, dass zusätzlich über einen Fixbezug hinausgehende Lohnbestandteile auch bei "klassischen" Dienstnehmern, insbesondere bei leitenden Angestellten, nicht unüblich sind und kein Unternehmerrisiko begründen (z.B. VwGH 18.2.1999, 97/15/0175 oder VwGH 25.9.2001, 2001/14/0051). Wenn auch nach dieser Vereinbarung die – theoretische – Möglichkeit einer Kürzung des Grundentgeltes besteht, so würde dem Geschäftsführer jedenfalls, selbst bei negativem Geschäftsergebnis, noch immer ein Fixbezug in nicht unbeträchtlicher Höhe verbleiben, sodass von einem Risiko gleich einem Unternehmer nicht gesprochen werden kann.

Zu diesen Feststellungen kommt noch, dass der Geschäftsführer bei der positiven Geschäftsentwicklung der Gesellschaft nicht ernstlich mit dem Fall einer Kürzung des Grundentgeltes rechnen musste. In den geprüften Jahren stiegen die Gewinne von rund 3,3 Mio ATS im Jahr 1998 und 3,4 Mio ATS im Jahr 1999 auf 3,9 Mio ATS im Jahr 2000, die Umsätze betrugen 1998 rund 55 Mio ATS, 1999 57 Mio ATS und 2000 42 Mio ATS, in den

Folgejahren stiegen sowohl Gewinne als auch Umsätze steil an – für das Jahr 2003 waren Umsätze von 6,9 Mio € und ein Gewinn von 3,1 Mio € ausgewiesen. Es ist daher auch tatsächlich nicht das Risiko einer Entgeltkürzung im geschilderten Ausmaß gegeben.

Wenn die Berufungswerberin vermeint, es würde ein Risiko für den Geschäftsführer allein schon darin liegen, dass der Geschäftsführervertrag jährlich neu geschlossen wird, so ist zu bedenken, dass durch die Beteiligung von 94% praktisch ein Insichgeschäft vorliegt, sodass wohl kaum die Gefahr gegeben ist, dass die Erklärung des Geschäftsführers, er würde für einen weiteren Vertrag zur Verfügung stehen, von den Gesellschaftern nicht angenommen wird.

Bei diesen Feststellungen kommt dem Hinweis, dass der Geschäftsführer auf der Ausgabenseite ein Risiko trägt, da er seine Reisekosten selbst zu tragen hat, keine Bedeutung mehr zu, zumal auch die nach Abzug der Betriebsausgaben zur Versteuerung verbliebenen Einnahmen in den geprüften Jahren keine wesentlichen Schwankungen aufwiesen.

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 Sinn des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind.

In der Berufungsvorentscheidung wurde die Nachforderung geändert, da im Erstbescheid die Geschäftsführerbezüge ohne die zusätzlich ausbezahlten Erfolgsprämien berücksichtigt wurden. Die Neuberechnung der Nachforderung unter Zugrundelegung dieser Beträge hat auch in der Berufungsentscheidung zu erfolgen. Die Änderung gegenüber der Berufungsvorentscheidung ergibt sich dadurch, dass die Berechnung in der Berufungsvorentscheidung einen Ziffernsturz aufweist (Bezüge 2000: 1.305.000 ATS statt 1.350.000 ATS).

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 24. November 2004