



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 16

GZ. RV/1194-W/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., W.S-Straße, vertreten durch G.G., W.S-Straße, vom 21. April 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 9., 18., und 19. Bezirk und Klosterneuburg vom 22. März 2004 betreffend Festsetzung von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum 1. Jänner 1999 bis 31. Dezember 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

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

Geschäftsführer der Bw. war im Streitzeitraum der zu 100% an der Bw. beteiligte Herr G.G. .

Im Zuge einer die Jahre 1999 und 2000 umfassenden Lohnsteuerprüfung stellte der Prüfer fest, dass für die Geschäftsführerbezüge des G.G. 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 angeführten Abgaben nachgefordert:

	Gf-Bezug in ATS	Gf-Bezug in Euro	DB in ATS	DB in Euro	DZ in ATS	DZ in Euro
1999	307.000,-	22.310,56	13.815,-	1.003,98	1.627,10	118,25
2000	175.000,-	12.717,75	7.875,-	572,30	910,-	66,13
Summe				1.576,27		184,38

In der dagegen erhobenen Berufung wurde ausgeführt, es liege nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes keine Dienstgeberbeitragspflicht für Geschäftsführerbezüge vor, wenn der Geschäftsführer ein Unternehmerwagnis zu tragen habe.

Im vorliegenden Fall trage der Geschäftsführer sehr wohl ein Unternehmerwagnis. Dieses liege nicht nur auf der vertraglichen Ebene, sondern auch auf der tatsächlichen, was an den Bemessungsgrundlagen ersichtlich sei.

Ein Vergleich der Bezüge im Prüfungszeitraum ergebe einen Rückgang um 43%.

Darüberhinaus habe der Geschäftsführer kein Geschäftsführerentgelt bezogen, sondern habe seine Leistungsverrechnung ausschließlich die Honorierung der von ihm durchgeführten Projekte betroffen. Er habe einmal im Jahr eine Honorarnote betreffend die von ihm durchgeführten Projekte gelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Behörde nahm folgenden Sachverhalt als erwiesen an:

Herr G.G. war an der Bw. zu 100% beteiligt und nahm die Aufgaben der Geschäftsführung seit 1984 wahr.

Für die Beurteilung der Stellung des Geschäftsführers als Dienstnehmer der Bw. sind folgende Punkte des Geschäftsführervertrages wesentlich:

- Der Geschäftsführer ist in seiner Tätigkeit eigenverantwortlich und frei von persönlicher Abhängigkeit. Er ist an betriebliche Ordnungsvorschriften, wie Arbeitsort, Arbeitszeit, arbeitsbezogenes Verhalten nicht gebunden.

- Dem Geschäftsführer obliegt die Lenkung und Überwachung der Gesellschaft. Der Geschäftsführer hat sich bei seiner Tätigkeit immer am Wohl des Unternehmens als oberste Richtlinie zu orientieren.
- Der Geschäftsführer ist verpflichtet, über alle betrieblichen und geschäftsinternen Belange Stillschweigen zu bewahren.
- Bei längerer Nicht-Tätigkeit hat der Geschäftsführer für eine zur Bewältigung der Geschäftsführeragenden geeignete Vertretung zu sorgen.
- Soweit seine Tätigkeit nicht Geschäftsführerobliegenheiten betrifft, kann sich der Geschäftsführer jederzeit und uneingeschränkt vertreten lassen.
- Der Geschäftsführer erhält ein Jahresentgelt für die von ihm durchgeführten Projekte, wobei die Abrechnung einmal jährlich mit genauer Angabe des Projektes und der dafür durchgeführten Tätigkeiten zu erfolgen hat.
- In Anrechnung auf dieses Jahresentgelt können während des Jahres Akonto-Zahlungen an den Geschäftsführer erfolgen. Dabei ist die Liquiditätslage der Gesellschaft zu berücksichtigen.
- Abweichungen zwischen den Akonto Zahlungen und dem tatsächlich zustehenden Entgelt werden nach der Jahresrechnung beglichen.

Auf seine Bezüge erhielt der Geschäftsführer in den Streitjahren monatliche Akontozahlungen zwischen ATS 20.000,- und ATS 40.000,- (im Jahr 2000 nur im ersten Halbjahr).

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die im Akt befindlichen Unterlagen, 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 Interesses 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 G.G. die Geschäftsführung seit 27.9.1984 aus, ihm obliegt laut § 2 des Geschäftsführervertrages die Lenkung und Überwachung der Gesellschaft.

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 betriebliche Ordnungsvorschriften, wie Arbeitsort, Arbeitszeit, arbeitsbezogenes Verhalten, nicht gebunden ist, 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.

Der Geschäftsführer erhält laut § 5 des Geschäftsführervertrages ein Jahresentgelt für die von ihm durchgeführten Projekte. Wie dieses Jahresentgelt berechnet wird, ist weder dem Vertrag noch den Honorarnoten zu entnehmen. Aber selbst eine Entlohnung nach geleisteten Arbeitsstunden spricht nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gegen das Vorliegen

eines einnahmenseitigen Unternehmerwagnisses (VwGH v. 31.3.2004, 2004/13/0021). Eine Bindung der Entlohnung an den Erfolg des Unternehmens ist vertraglich nicht vorgesehen und wurde eine solche auch nicht behauptet.

Wenn in der Berufung das Unternehmerwagnis darin erblickt wird, dass die Bezüge des Geschäftsführers in den beiden Streitjahren starken Änderungen unterworfen gewesen seien und von 1999 auf 2000 ein Rückgang von rund 43% zu beobachten gewesen sei, so ist die Bw. auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22.5.2002, 2001/15/0193, zu verweisen, in dem Schwankungen der Bezüge um ATS 700.000,- bzw. 39% als nicht geeignet dafür erachtet wurden, ein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko zu begründen.

Dass sich ein Unternehmerwagnis aus Schwankungen bei nicht überwälzbaren Ausgaben ergeben hätte, wurde in der Berufung nicht vorgebracht.

Die Berufung war daher in Anbetracht obiger Ausführungen als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 4. Mai 2005