



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Gangl & Partner Wirtschaftstreuhand GmbH & Co KEG, gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Prüfungszeitraum 1997-2001 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

Anlässlich einer bei der Bw. durchgeführten Lohnsteuerprüfung über die Jahre 1997 bis 2001 wurde festgestellt, dass die Bezüge des zu 95% an der Gesellschaft beteiligten Geschäftsführers H. nicht in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einbezogen wurden. Die Bezüge setzten sich zusammen

aus einem Honorar für die handels- und gewerberechtliche Geschäftsführung, ein Grundhonorar für Management und Vertrieb und ein Erfolgshonorar. Die Bemessung wurde in einem Geschäftsführervertrag vom 2.1.1999 sinngemäß folgendermaßen festgehalten: *Das Honorar für die zu erbringende Leistung als Geschäftsführer ist als Jahreshonorar zu sehen und beträgt wie bisher 360.000 S excl. Umsatzsteuer p.a. Bis auf weiteres wird eine monatliche Akontierung durchgeführt. Das Grundhonorar für die über die Verpflichtungen des Geschäftsführers hinausgehenden Tätigkeiten beträgt p.a. 240.000 S, Auszahlung wie Geschäftsführungshonorar. Im Falle des Erreichens eines positiven Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit (EGT) erhält der Auftragnehmer zum Grundhonorar jährlich nach Feststellung des Ergebnisses 20% des EGT als Erfolgshonorar, soweit dieses größer ist als 2.000.000 S. Unterschreitet jedoch das EGT den Betrag von 1.000.000 S, so vermindert sich das Grundhonorar für die sonstigen Tätigkeiten im Ausmaß von 20% jenes Betrages, der unter 1.000.000 S liegt. Außer dem vereinbarten Honorar erfolgen keinerlei Vergütungen. Für allfälligen Kosten und Auslagen kommt der Auftragnehmer ohne Rückvergütungsanspruch selbst auf.*

Das Finanzamt forderte auf Grund dieser Feststellung mit Haftungs- und Abgabenbescheid den auf diese Bezüge entfallende Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nach.

In einer gegen den Bescheid eingebrachten Berufung wurde die Richtigkeit dieser Vorgangsweise bestritten und dies im Wesentlichen folgendermaßen begründet: Das Finanzamt hätte im Bescheid die gesamten Einnahmen des Geschäftsführers nach Maßgabe der Vereinnahmung aufgelistet und dem Dienstgeberbeitrag unterworfen. Eine Aufteilung nach Maßgabe des Geschäftsführervertrages, nämlich in ein Honorar für die Geschäftsführung, in ein Grundhonorar für Management und Vertrieb und in ein erfolgsabhängiges Honorar sei jedoch nicht erfolgt. Hinsichtlich Berechnung des Erfolgshonorars, das auf Grund der Ergebnisse ausschließlich positive Auswirkung für den Geschäftsführer hatte, seien jedoch die Ansprüche des Geschäftsführers zum Vergleich heranzuziehen. Diese würden sich so darstellen, dass das Erfolgshonorar im Prüfungszeitraum 51,72% der Gesamthonorierung betragen hätte. Auch müssten für den Fall entsprechender Rückgänge des Geschäftsergebnisses Abstriche des Grundhonorars hingenommen werden. Überdies könne der Geschäftsführer nach Maßgabe seines Vertrages arbeiten wo, wann und wie er will, nach Belieben urlauben und sich selbst über seine Spesen Rechenschaft geben. Er schulde überwiegend seine Leistung, arbeite weisungsfrei und sei nicht in die Betriebsorganisation eingebunden. Er sei auch nicht zur persönlichen Leistung verpflichtet, trage jedoch im Sinn der Erfolgsregelung das entsprechende Unternehmerrisiko,

welches im Prüfungszeitraum 51,72% betragen habe. Werkzeuge und Arbeitsmittel würden ebenfalls auf eigene Kosten organisiert.

Nach abweisender Berufungsvorentscheidung hielt die Bw. im Vorlageantrag das Begehren unter Hinweis auf die bisherigen Ausführungen weiterhin aufrecht.

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. Für die Beurteilung des gegenständlichen Falles ist es daher unerheblich, dass in der Präambel des schriftlichen Geschäftsführervertrages von einem "Werkvertrag" die Rede ist.

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. Wenn daher in der Berufungsschrift die Ansicht vertreten wird, es spräche gegen die DB- und Kommunalsteuerpflicht, dass der Geschäftsführer nach Belieben arbeiten und urlauben könne, so sind diese Umstände nur auf die Weisungsfreiheit zurückzuführen und 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. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für diese 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. Entscheidend sind die tatsächlichen Verhältnisse. Im Vordergrund dieses Merkmales steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich – in seiner Stellung als Geschäftsführer – das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft.

Die Bw. sieht ein Unternehmerrisiko durch die Vereinbarung eines Erfolgshonorars gegeben. Tatsächlich ist die Honorargestaltung jedoch geprägt durch ein fixes Grundentgelt, zu dem ergänzend ein bestimmter Anteil am Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit vereinbart

wurde. Für die Geschäftsführung wurde ein jährliches Honorar von 360.000 S vereinbart, das in keiner Weise durch das Geschäftsergebnis beeinflusst ist und in monatlichen Teilbeträgen ausbezahlt wurde. Darüber hinaus stand dem Geschäftsführer ein Firmen-PKW auch für private Verwendung zur Verfügung, sodass dem Honorar ein Sachbezug zugerechnet werden musste. Auch für den sonstigen Aufgabenbereich (Management und Vertrieb) bezieht der Geschäftsführer zunächst ein Grundhonorar (jährlich 240.000 S), darüber hinaus eine prozentuelle Erfolgsbeteiligung bei Erreichen eines bestimmten Geschäftsergebnisses. Wenn weiters die Vereinbarung eine prozentuelle Verminderung dieses Grundhonorars vorsieht, falls das Geschäftsergebnis einen bestimmten Betrag unterschreitet, so liegt auch damit noch kein relevantes Unternehmerrisiko des Geschäftsführers vor. Einerseits würde bei Eintreten dieses Falles dem Geschäftsführer jedenfalls immer noch der fixe Teil des Grundentgelts verbleiben und müsste er so einen allfälligen Verlust der Gesellschaft nicht mittragen, andererseits musste der Geschäftsführer bei der positiven Geschäftsentwicklung der Gesellschaft nicht ernstlich mit dem Eintreten dieses Falles rechnen.

Die Berufungswerberin betreibt eine Werbeagentur, die Umsätze stiegen im Prüfungszeitraum kontinuierlich von rund 12 Mio S auf 33 Mio S an, die Gewinne von 1.782.697 S auf 3.368.221 S. Diese Geschäftsentwicklung war wohl im Zeitpunkt der Abfassung des schriftlichen Geschäftsführervertrages (2.1.1999) absehbar, wird doch in der Präambel darauf hingewiesen, dass die Geschäftsentwicklung die Abgrenzung der verschiedenen Tätigkeiten des Auftragnehmers und die Abänderung der Erfolgsbeteiligung erforderlich mache.

Auch die tatsächlichen Entgeltzahlungen lassen ein Unternehmerrisiko nicht erkennen: 1997 erhielt der Geschäftsführer lediglich das Grundhonorar für seine Tätigkeitsbereiche (insgesamt 632.256 S) – die Leistungsprämie wurde im nächsten Jahr ausbezahlt. In den Folgejahren erhielt er durch Auszahlung des Grundhonorars und der jeweiligen Leistungsprämie für das Vorjahr insgesamt folgende Beträge: 1998 1.313.670 S, 1999 1.334.256 S, 2000 1.419.048 S, 2001 1.353.279 S. Diese Zahlen zeigen, dass der Geschäftsführer während mehrerer Jahre eine laufende, nur geringen Schwankungen unterliegende Entlohnung erhielt. Ein ähnliches Bild zeigt auch die Auflistung in den Berufungsausführungen, in der die jeweiligen Leistungsprämien den Jahren, in denen der Anspruch entstanden ist, zugeordnet wurden. Die Bw. listet die Gesamtansprüche hier folgendermaßen auf: 1997 1.313.670 S, 1998 1.334.256 S, 1999 1.411.256 S, 2000 1.099.378 S, 2001 1.430.227 S. Auch hier bewegen sich die Schwankungen während eines Zeitraumes von fünf Jahren in einer geringen kein Risiko aufzeigenden Bandbreite.

Der Verwaltungsgerichtshof hat bereits wiederholt ausgesprochen, dass Schwankungen der Bezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführers entsprechend der Ertragslage der Gesellschaft

noch keinen Rückschluss auf eine tatsächliche Erfolgsabhängigkeit der Entlohnung des Geschäftsführers zulassen (z.B. VwGH 18.12.2002, 2001/13/0202 und VwGH 30.10.2003, 2003/15/0089). Weiters entspricht es der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass zusätzlich über einen Fixbetrag hinausgehende erfolgsabhängige 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 und VwGH 25.9.2001, 2001/14/0051). Im Sinne dieser Rechtsprechung muss auch im vorliegenden Fall ein einnahmenseitiges Unternehmerrisiko verneint werden.

Ein Risiko ins Gewicht fallender Schwankungen auf der Ausgabenseite wurde von der Bw. nicht dargelegt, auch wurden in den Einkommensteuererklärungen vom Geschäftsführer lediglich pauschale Werbungskosten geltend gemacht. Es kann daher auch die Vereinbarung, dass der Geschäftsführer für allfällige Ausgaben selbst aufzukommen hätte, zu keiner anderen Beurteilung führen, zumal wesentliche Aufwendungen durch die Bereitstellung eines Firmen-PKW abgedeckt sein dürften.

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.

Aus den angeführten Gründen war wie im Spruch zu entscheiden.

Linz, 15. September 2004