



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Salzburg
Senat 3

GZ. RV/0396-S/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Johann/Pg. (jetzt St. Johann Tamsweg Zell am See) betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 1996 bis 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

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

Die Bw. ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Im berufungsgegenständlichen Zeitraum waren deren zwei Geschäftsführer jeweils zu 50 % am Stammkapital beteiligt.

Der im Juni 1996 abgeschlossene Werkvertrag zur Geschäftsführung enthält folgende Bestimmungen:

1. *Beginn: 15.06.1996*

2. Die Geschäftsführer unterliegen keiner festen Arbeitszeitvereinbarung, sondern bestimmen über die Notwendigkeit ihrer Arbeitszeit und Anwesenheit im Betrieb der Gesellschaft selbst. Es steht ihnen kein bestimmter Urlaubsanspruch zu.
3. Den Geschäftsführern wird das Recht eingeräumt, einander gegenseitig zu vertreten bzw. sich durch Dritte – die jedoch eine entsprechende Qualifikation für die Führung der Geschäfte aufweisen müssen – vertreten zu lassen, wobei in diesem Falle eine entsprechende Bevollmächtigung zu erfolgen hat.
4. Die Geschäftsführerentschädigung wird auf Basis des Umsatzes bzw. des wirtschaftlichen Erfolges der Gesellschaft so vereinbart, dass für die Dauer der Tätigkeit der Geschäftsführer zusammen maximal 60 % des jeweils in der Bilanz festgestellten Jahresumsatzes erhalten. Über dieses Ausmaß hinausgehende Entnahmen (Akontozahlungen auf die Geschäftsführerentschädigung) müssen nach Feststehen des Jahresergebnisses an die Gesellschaft zurückbezahlt werden. Jedenfalls muss von den Vorwegentnahmen (Akontozahlungen) jener Betrag an die Gesellschaft zurückgeführt werden, welcher zu einem negativen Ergebnis (berechnet vor Steuern) führen würde. Die Aufteilung des obigen Anteils von 60 % zwischen den Geschäftsführern obliegt deren freier Vereinbarung.
5. Die Geschäftsführer und die Gesellschafter vereinbaren hiermit, dass dieser Werkvertrag jeweils auf die Dauer eines Kalenderjahres abgeschlossen wird. Der Vertrag verlängert sich um ein weiteres Jahr, sofern nicht einer der Vertragsteile die Auflösung des Vertragsverhältnisses, die bis spätestens einem Monat vor dem Ende des Kalenderjahres eingeschrieben zu erfolgen hat, gegenüber dem anderen Vertragsteil erklärt.
7. Die Geschäftsführer haben für die Versteuerung ihrer Geschäftsführerentschädigung (Einkommenssteuer und Sozialversicherung) selbst zu sorgen.
8. Vorschriften des Angestelltengesetzes, des Dienstnehmerschutzes bzw. sonstige arbeitsrechtliche Vorschriften finden auf dieses Vertragsverhältnis keine Anwendung.

Im Zuge einer Lohnsteuerprüfung setzte das Finanzamt für die Bezüge der beiden Gesellschafter-Geschäftsführer Dienstgeberbeiträge in Höhe von S 200.025,00 und Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von S 23.558,00 für den Zeitraum 1996 bis 1999 fest. Nach den Feststellungen der Lohnsteuerprüfung beliefen sich die Geschäftsführerbezüge bei JP auf S 350.000,00 (Juni bis Dezember 1996) und für die Jahre 1997 bis 1999 auf jeweils S 600.000,00; bei RP auf S 350.000 (Juni bis Dezember 1996), S 670.000,00 (1997), S 720.000,00 (1998) und S 555.000 (1999).

Dagegen richtet sich die Berufung. Bei dem mit den Geschäftsführern abgeschlossenen Werkvertrag handle es sich um kein dienstnehmerähnliches Verhältnis. Die geschäftsführenden Gesellschafter seien nicht weisungsgebunden, ihr Entgelt sei sowohl umsatz- als auch erfolgsabhängig, sie könnten sich jederzeit vertreten lassen bzw. ihre Eingebundenheit in die Geschäftsführung selbst bestimmen und damit auch das hiefür zu verteilende Entgelt der Höhe nach untereinander selbst festlegung und sie hätten keinerlei dienstnehmerähnliche Ansprüche (Urlaub, Fortzahlung bei Krankheit etc.).

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsverfahrensentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Ein im Jänner 2004 zugestellter Vorhalt, mit dem die Bw. aufgefordert wurde, die Aufgabenbereiche der beiden Geschäftsführer, die Aufteilung der Geschäftsführerentschädigung zwischen den Geschäftsführern, die Ursachen der Entgeltschwankungen bei RP sowie die Tragung von Ausgaben durch die Gesellschaft bzw. die Geschäftsführer zu erläutern, blieb trotz mehrmaliger Fristverlängerung unbeantwortet.

Über die Berufung wurde erwogen:

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 im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 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 im Sinne des § 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.

Die Regelung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, findet sich für die Jahre 1996 bis 1998 in § 57 Abs. 7

und 8 des Handelskammergesetzes (HKG), für das Jahr 1999 in § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (WKG).

Wie der Verwaltungsgerichtshof seit den Erkenntnissen vom 18.9.1996, 96/15/0121 und vom 20.11.1996, 96/15/0094 in ständiger Rechtsprechung ausführt, 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 (in diesem Sinne auch VfGH 1.3.2001, G 109/00). Dabei ist allerdings vom Vorliegen einer auf Grund des gesellschaftsrechtlichen Verhältnisses fehlenden Weisungsgebundenheit auszugehen und sodann zu beurteilen, ob die Merkmale der Unselbständigkeit oder jene der Selbständigkeit im Vordergrund stehen.

Zu den Merkmalen, die im Zusammenhang mit der Weisungsgebundenheit zu sehen sind und in diesem Sinn ihre Indizwirkung zur Beurteilung des Vorliegens eines steuerlichen Dienstverhältnisses verlieren, gehören nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. unter vielen VwGH 23.4.2002, 2001/14/0060) vor allem fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, Anwendbarkeit typischer arbeitsrechtlicher Vorschriften wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegierung von bestimmten Arbeiten.

Einkünfte nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 werden vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer GmbH nach ständiger Rechtssprechung des VwGH (vgl. VwGH vom 17.12.2003, 2001/13/0200 und die dort genannten Erkenntnisse) dann erzielt, wenn – bezogen auf die tatsächlich vorzufindenden Verhältnisse – feststeht,

- dass der Gesellschafter-Geschäftsführer zufolge kontinuierlicher und über längeren Zeitraum dauernder Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft eingegliedert ist,
- dass ihn unter Bedachtnahme auf die Einnahmen- bzw. Ausgabenschwankungen kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis trifft und
- dass er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhält.

Eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist gegeben, wenn der Geschäftsführer auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. des wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interessen dieses Organismus ausüben muss. Im vorliegenden Fall haben die beiden Geschäftsführer über mehrere Jahre hindurch kontinuierlich die

Geschäftsleitung besorgt und ist daraus die Eingliederung der Geschäftsführer in den betrieblichen Organismus abzuleiten. Zur Frage der Vertretungsbefugnis hat der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt darauf hingewiesen, dass es nicht unüblich ist und einem Dienstverhältnis nicht entgegensteht, wenn sich leitende Angestellte, insbesondere Geschäftsführer, bei bestimmten Verrichtungen vertreten lassen (vgl. für viele VwGH vom 29.1.2003, 2001/13/0181).

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, 2001/14/0052 und 2001/14/0054). Dabei kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse an: Im Vordergrund steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Schwankungen auf der Einnahmen- und Ausgabenseite trifft. Von Bedeutung ist noch das Merkmal der laufenden – wenn auch nicht notwendig monatlichen – Entlohnung.

Im vorliegenden Fall erhielt JP ein monatliches Geschäftsführergehalt von S 50.000,00, in Summe 1996 S 350.000,00, 1997 bis 1999 je S 600.000,00.

RP bezog von Juni 1996 bis Mai 1997 S 50.000,00, von Juni 1997 bis Jänner 1999 S 60.000,00 und von Februar bis Dezember 1999 S 45.000,00 pro Monat, in Summe 1996 S 350.000,00, 1997 S 670.000,00, 1998 S 720.000,00 und 1999 S 555.000,00.

Die Geschäftsführergehälter sind zwar umsatz- und erfolgsabhängig gestaltet, tatsächlich erhielt JP aber ein monatlich gleichbleibendes Entgelt und hat mit dem verwirklichten Sachverhalt kein Unternehmerwagnis getragen. Gleches gilt für RP. Dessen Bezüge weisen zwar Schwankungen auf, da aber ein Zusammenhang mit dem Betriebsergebnis nicht aufgezeigt wird und ein solcher auf Grund der jährlich steigenden Umsätze auch nicht abgeleitet werden kann, ist dies kein Indiz für das Tragen eines Unternehmerrisikos. Von den Geschäftsführern frei verfügte Änderungen der Höhe der Bezüge haben mit einem Risiko, wie es für Unternehmer eigentümlich ist, nichts gemein (vgl. VwGH vom 18.12.2002, 2001/14/0124).

Auch ausgabenseitig wurde ein Unternehmerrisiko nicht aufgezeigt. Dass die Geschäftsführer von Schwankungen ins Gewicht fallender nicht überwälzbarer Ausgaben betroffen gewesen wären, geht weder aus der Aktenlage hervor noch wurde derartiges von der Bw. behauptet.

Im Hinblick auf die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus, das Fehlen eines relevanten Unternehmerrisikos und der laufenden Entlohnung wurde die Betätigung der

beiden Geschäftsführer zu Recht als solche im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 qualifiziert und daraus die Rechtsfolgen hinsichtlich Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag gezogen. Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Salzburg, 22. April 2004