



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BwIn., vertreten durch Strasser Steuerberatungs GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Ried i. Innkreis vom 27. November 1997, betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Kalenderjahre 1994 bis 1996 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 Berufungserberin durchgeführten Lohnsteuerprüfung über die Zeit vom 1.1.1994 bis 31.12.1996 wurde ua. festgestellt, dass die an den wesentlich (79,17 %) beteiligten Gf. ab 1995 bezahlten Vergütungen nicht in die Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum

Dienstgeberbeitrag einbezogen worden seien. Hinsichtlich der Höhe des Sachbezuges für die Privatnutzung des Firmen-PKW durch den Gf. wurde der Wert um den in Rechnung gestellten "Kostenersatz" von S 30.000,-- pro Jahr gekürzt. Auf Grund dieser Feststellungen wurde mit Abgabenbescheid vom 27. November 1997 der auf die Geschäftsführervergütungen entfallende Dienstgeberbeitrag (S 27.035,00) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (S 2.941,00) nachgefordert.

Dagegen wurde durch die bevollmächtigte Vertreterin berufen. Beantragt wird, die 1995 gewährte Geschäftsführerentschädigung von S 240.000,00 und den Sachbezug von S 46.767,90 sowie die 1996 gewährte Geschäftsführerentschädigung von S 260.000,00 und den Sachbezug von S 54.000,00 aus der Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum DB auszuscheiden. Der Gf. sei am Gesellschaftsvermögen mit 79,17 % beteiligt und habe als gewerberechtlicher Geschäftsführer eine Jahreshonorierung im obigen Mindestumfang erhalten. Für die Privatnutzung des Firmen-PKW's sei im Rahmen der Betriebsprüfung ein Privatanteil von jährlich S 30.000,00 vereinbart und vom Gf. an die Rechtsmittelwerberin bezahlt worden. Der Gf. bekomme, soweit dies den obigen Mindestumfang der Jahreshonorierung übersteigen würde, 25 % des Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit, wobei seine Honorierung insgesamt in die Berechnungsgrundlage einzurechnen sei. Er habe außerdem keine geregelte Dienstzeit und auch keinen Rechtsanspruch auf Urlaub, Sonderzahlungen, Abfertigung und dergleichen. Seine Honorierung sei daher vom Erfolg des Unternehmens abhängig. Die Rechtsbeziehungen zwischen der Berufungswerberin und dem Gf. seien in keiner Weise mit der Stellung eines Dienstnehmers, vielmehr mit der eines Einzelunternehmers vergleichbar.

In Beantwortung eines Vorhaltes teilte die bevollmächtigte Vertreterin mit Schreiben vom 22.1.1998 ua. mit, dass die Entlohnung derzeit eher fix sei, weil leider die geplanten Erfolge durch eine sehr schwierige Lage am Bausektor noch nicht eingetreten seien. Die Höhe der Geschäftsführervergütung betrage jährlich S 240.000,00, wobei die Auszahlung 12 x S 20.000,-- mit geringfügigen Abweichungen erfolge. Grundsätzlich stünden jedoch 25 % des EGT zu. Den Firmen-PKW dürfe der Gf. für Privatfahrten nutzen.

Aus der beigelegten "Vereinbarung über Geschäftsführerentschädigung" vom 21.10.1997 geht hervor, dass dem eigenverantwortlichen Gf. an Stelle einer fixen Monatsentlohnung eine vom Erfolg der Gesellschaft abhängige Geschäftsführerentschädigung gewährt wird. Diese beträgt 25 % des handelsrechtlichen Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit jedoch vor Abzug der Geschäftsführerentschädigung selbst. Da der Gf. aus dieser auf alle Fälle die Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft, gewerbliche Abgaben und die

Einkommensteuervorauszahlungen bestreiten müsse, wurde eine **Mindestjahresentschädigung von S 240.000,00** vereinbart. Bis zur Fertigstellung des Jahresabschlusses erhält der Gf. monatlich eine Vorweg von S 20.000,00.

Mit der ausführlich begründeten Berufungsvorentscheidung vom 21. März 2000, in der darauf hingewiesen wurde, dass eine Eingliederung in den Betrieb sowie eine laufende Entlohnung vorgelegen sei, wies das Finanzamt das Rechtsmittel ab. In dem fristgerecht gestellten Antrag auf Vorlage der Berufung an die zweite Instanz, wodurch das Rechtsmittel wiederum als unerledigt gilt, führte die bevollmächtigte Vertreterin ergänzend unter Hinweis auf das VwGH-Erk. Zl. 9713/0169 aus, dass aus den vorhandenen Umständen und Tatbestandsmerkmalen des werkvertraglichen Geschäftsführermandates keinesfalls "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" abgeleitet werden könnten. Der gewerberechtliche Geschäftsführer schulde eine ordnungsgemäße Geschäftsführung, nicht jedoch die Anwesenheit im Betrieb.

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

Abs. 3 des § 41 FLAG bestimmt, dass der Beitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen ist. Arbeitslöhne sind 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.

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 EStG) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Der Verfassungsgerichtshof hat die Behandlung von Beschwerden, die sich gegen die Einbeziehung der Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG in den Dienstgeberbeitrag nach dem FLAG richteten, abgelehnt (vgl. 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 verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis seien, im Fall 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. Zu den Merkmalen, die in diesem Sinn vor dem Hintergrund der Weisungsgebundenheit ihre Indizwirkung zur Bestimmung des durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichneten Typusbegriffes des steuerlichen Dienstverhältnisses verlieren, gehören vor allem folgende: fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, Anwendbarkeit typischer arbeitsrechtlicher Vorschriften wie Arbeits-, Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz, sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegierung von bestimmten Arbeiten (vgl. dazu insbesondere VwGH 23.4.2001, 2001/14/0052, 2001/14/0054, vom 10.5.2001, 2001/15/0061 und vom 17.10.2001, 2001/13/0197).

Insgesamt stellt somit das in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 für wesentlich beteiligte Gesellschafter normierte Vorliegen der sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses - abgesehen vom hinzuzudenkenden Merkmal der Weisungsgebundenheit - vor allem auf die Kriterien der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft und das Fehlen des Unternehmerwagnisses ab. Von Bedeutung ist noch das Merkmal der laufenden (wenn auch nicht notwendig monatlichen) Entlohnung. Ausgehend von diesen Kriterien ist bei Anwendung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 leg. cit. zu beurteilen, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die für ein Dienstverhältnis sprechenden Kriterien im Vordergrund stehen.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft 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.

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. Entscheidend sind die tatsächlichen Verhältnisse. Im Vordergrund dieses Merkmals steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich - in seiner Stellung als Geschäftsführer - das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft. In die Überlegungen einzubeziehen sind auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen aus nicht überwälzbaren Ausgaben ergeben.

Ein gegen Einkünfte iSd § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG sprechendes Unternehmerwagnis ist nach den VwGH-Erk. vom 27.7.1999, 99/14/0136 und vom 20.11.1996, 96/15/0094 nur dann gegeben, wenn es sich auf die Eigenschaft als Geschäftsführer bezieht. Es kommt nicht auf ein Wagnis aus der Stellung als Gesellschafter oder gar auf das Unternehmerwagnis der Gesellschaft an. Daher weist weder das Unternehmerwagnis auf Grund der Beteiligung, die Haftung für Bankkredite der Gesellschaft noch der Vergleich des Alleingesellschafter-Geschäftsführers mit einem Einzelunternehmer auf das Unternehmerwagnis des Geschäftsführers hin. Vom Vorliegen eines Unternehmerrisikos kann nach dem VwGH-Erk. 24.2.1999, 98/13/0014, dann gesprochen werden, wenn der Geschäftsführer im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite maßgeblich beeinflussen und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend selbst gestalten kann. Dabei kommt es, wie der VwGH in den Erkenntnissen vom 21.12.1999, 99/14/0255 und vom 26.7.2000, 2000/14/0061, erkannt hat, auf die tatsächlichen Verhältnisse an. Im Vordergrund dieses Merkmals steht, 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 überwälzbaren Ausgaben ergeben. Die Zurverfügungstellung eines Firmenwagens durch die GmbH spricht auf der Ausgabenseite gegen ein Unternehmerwagnis des Geschäftsführers. Der Umstand, dass sich der Geschäftsführer in vollem Umfang vertreten lassen konnte, schließt die grundsätzliche Verpflichtung zur persönlichen Ausübung der Tätigkeit nicht aus (VwGH-Erk. 18.2.1999, 97/15/0175).

Das in der Berufung zitierte VwGH-Erk. v. 15.7.1998, 97/13/0169, ist hier deshalb nicht anwendbar, weil dem der Sachverhalt einer an der GmbH **nicht beteiligten** Geschäftsführerin zu Grunde liegt und folglich nach § 47 Abs. 2 EStG dem Vorliegen oder Nichtvorliegen der Weisungsgebundenheit großes Gewicht beizumessen ist. Im vorliegenden Fall hingegen ist die strittige Person an der GmbH wesentlich (79,17 %) beteiligt, sodass nach der oben zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die auf Grund des gesellschaftsrechtlichen Verhältnisses fehlende Weisungsgebundenheit hinzuzudenken ist.

Hiezu ist festzustellen, dass nach der vorgelegten "Vereinbarung über Geschäftsführerentschädigung" vom 21.10.1997 der Gf. die Geschäfte der Gesellschaft so führt, wie es ihm entsprechend seiner Qualifikation als Schlossermeister zumutbar ist, verantwortungsbewusst, eigenverantwortlich und zum Nutzen der Gesellschaft.

Hinsichtlich der Entlohnung erhielt der Gf. entsprechend Pkt. 3 der genannten Vereinbarung jedenfalls eine Mindestjahresentschädigung von S 240.000,00. Eine solche wurde jeweils in den Jahren 1995, 1997 und 1998 ausbezahlt, im Jahr 1996 machte die Entschädigung S 260.000,-- aus.

Ein wie im vorliegenden Fall gegebener Mindestfixbezug steht aber der Annahme eines relevanten Unternehmerwagnisses entgegen (VwGH 24.9.2003, 2001/13/0258, v. 30.4.2003, 2001/13/0153 u.v. 18.12.2001, 2001/15/0070).

Entsprechend § 1014 ABGB ist die GmbH verpflichtet, dem Geschäftsführer seine Barauslagen zu ersetzen (vgl. Reich-Rohrwig, Das österreichische GmbH-Recht 2/100). Dem kam die Berufungswerberin teilweise nach und stellte ihrem Geschäftsführer einen Firmen-PKW zur Verfügung. Aus den Einkommensteuererklärungen des Gf. ist jedenfalls ersichtlich, dass ihm (neben den Sozialversicherungsbeiträgen) keine das 6 %ige Pauschale übersteigenden Ausgaben bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit erwachsen sind.

Bei diesem Sachverhalt liegt nach den Erk. d. VwGH vom 23. 4. 2001, 2001/14/0054, vom 23.4.2001, 2001/14/0052, vom 27.6.2001, 2001/15/0057, vom 12.9.2001, 2001/13/0056 und vom 19.6.2002, 2002/15/0084 - 00086, kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis beim Geschäftsführer vor. Ausgabenseitig liegt ebenfalls kein Unternehmerrisiko vor.

Unbestritten ist, dass die Geschäftsführervergütungen monatlich akontiert wurden, sodass von einer "laufenden Entlohnung" gesprochen werden kann (vgl. Erk. 29.1.2002, 2001/14/0167).

Der im gegenständlichen Fall zur Anwendung kommende Steuertatbestand stellt nicht darauf ab, welchem Vertragstyp das Zivilrecht das konkrete Anstellungsverhältnis des Geschäftsführers zuordnet (VwGH 10.5.2001, 2001/15/0061).

Auch kann bei den vom Geschäftsführer zu erfüllenden Aufgaben (Geschäftsführertätigkeit laut Firmenbuch seit Beginn bis heute) die faktische Eingliederung in den betrieblichen Ablauf in organisatorischer Hinsicht nicht bestritten werden. Nach dem VwGH-Erk. 12.9.2001, 2001/13/0180 spricht nämlich die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung für diese Eingliederung.

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

Die Berufung war als unbegründet abzuweisen.

Linz, 3. Dezember 2003