



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der P, vertreten durch AICO Treuhand- und Revisions GmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 1010 Wien, Rathausstraße 20, vom 29. August 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 23. Bezirk vom 17. Juni 2003 betreffend Dienstgeberbeitrag (DB) zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 1998 bis 31. Dezember 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Alleinige Gesellschafterin (100 Prozent) der Bw. ist die M. An dieser Gesellschafterin ist HH zu 91,82 Prozent beteiligt. HH ist laut Firmenbuchauszug seit 29.10.1973 Geschäftsführer der Bw. Er führt auch die Geschäfte der Alleingesellschafterin der Bw.

Im Zuge einer Lohnsteuerprüfung stellte die Finanzbehörde fest, dass die an den Geschäftsführer laut Geschäftsbesorgungsvertrag ausbezahlten Honorare für die Geschäftsführungstätigkeit in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen seien. Es ergingen in der Folge entsprechende Abgabenbescheide für den Zeitraum 1.1.1998 bis 31.12.2001.

Gegen diese Bescheide wurde Berufung eingebracht. Die Bw. führte darin aus, dass nach der langjährigen Rechtsprechung des VwGH für die Beurteilung der Frage, ob Einkünfte nach § 22

Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vorliegen und DB- und DZ-Pflicht von Bezügen von wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern gegeben sei, das Gesamtbild der Verhältnisse ausschlaggebend sei. Dabei spielten die Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft, die laufende Entlohnung und vor allem das Unternehmerrisiko des Geschäftsführers eine entscheidende Rolle. Ein Unternehmerwagnis liege vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Geschäftsführers weitgehend von seinem unternehmerischen Fähigkeiten, der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der persönlichen Geschicklichkeit sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhingen. Dabei komme es auf die tatsächlichen Verhältnisse an.

Im Falle des Herrn HH spreche das Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse nicht für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses. Aus dem am 2.1.1995 zwischen der Bw. und dem Geschäftsführer abgeschlossenen Geschäftsbesorgungsvertrag gehe hervor, dass die Anwendbarkeit des Angestelltengesetzes ausdrücklich ausgenommen sei und daher weder Arbeitszeit, Erholungsansprüche noch alle sonstigen Dienstnehmern gemäß Angestelltengesetz zustehenden Ansprüche für Herrn HH gälten. Es beständen somit kein Abfertigungsanspruch und auch sonst keine Versorgungszusagen. Die Honorierung sei zu 100 Prozent an den Geschäftserfolg der Bw. gebunden. Der Geschäftsführer erhalte 10 Prozent des Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit (EGGT), wobei das Honorar mit ATS 1.500.000,00 pro Jahr nach oben gedeckelt sei. Diese Deckelung sei sinnvoll, weil der Geschäftsführer auf Grund der hohen EGGT sonst eine verdeckte Gewinnausschüttung gegenüber den Finanzbehörden zu rechtfertigen gehabt hätte. Aus den angeführten Tatsachen könne geschlossen werden, dass ein Fremdgeschäftsführer sich auf ein derartiges finanzielles Risiko eines Honorarverlustes bei Verlustjahren, keinen Abfertigungs- und Pensionsanspruch etc. bei gleichzeitiger betragsmäßiger Begrenzung nach oben kaum einlassen würde. Die nach oben eingezogene Plafondierung des zu 100 Prozent variabel vereinbarten Honorars könne nicht als Argument gegen das Vorliegen eines Unternehmerrisikos herangezogen werden. Die Konsequenz daraus wäre nämlich, dass ein tüchtiger Geschäftsführer, der das Unternehmen sehr erfolgreich führe und die Unternehmensgewinne steigere, kein Unternehmerrisiko tragen würde, weil die Deckelung zum Tragen käme. Der weniger tüchtige Geschäftsführer hingegen, der die Unternehmensgewinne nicht steigern würde und in der Folge in Verlustjahren keine Honoraransprüche hätte, würde dann unbestreitbar ein Unternehmerrisiko tragen. Folgt man dieser Ansicht, dann würde einem erfolgreichen Geschäftsführer auf Grund des Erfolges das Unternehmerrisiko abgesprochen, dem nicht erfolgreichen Geschäftsführer hingegen auf Grund des Misserfolges ein solches zuerkannt werden. Eine solche Auffassung wäre schon aus Gleichheitsgründen völlig verfehlt.

Die Finanzbehörde entschied über die Berufung mit abweisender Berufungsvorentscheidung. Begründend führte sie aus, dass sich aus dem regelmäßigen und gleich bleibenden Honorarzufluss zeige, dass nach dem tatsächlich verwirklichten Sachverhalt kein Unternehmerwagnis zum Tragen gekommen sei. Weiters könnten die Berufungsausführungen, dass im Falle eines Bilanzverlustes das Jahreshonorar von 10 Prozent des EGGT nicht zur Auszahlung käme, dem Geschäftsbesorgungsvertrag nicht entnommen werden. Das ausgabenseitige Unternehmerrisiko sei durch die Übernahme der Spesen laut § 5 des Geschäftsbesorgungsvertrages de facto auf Null abgedeckt. Allein in der Beschränkung nach oben könne kein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko erblickt werden, gehöre es doch zu den Pflichten eines ordentlichen Kaufmannes, die Eigenkapitalkraft eines Unternehmens nicht durch zu hohe Entnahmen zu schwächen.

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz führte die Bw. begründend aus, dass die Honoraransprüche des Geschäftsführers objektiv unzweifelhaft dem vollen Unternehmerwagnis unterlägen, was das Risiko der Reduktion in Jahren mit schlechtem Geschäftserfolg betreffe. Die Behauptung der Behörde, es käme kein einnahmenseitiges Unternehmerwagnis zum Tragen, sei unzutreffend und völlig verfehlt. Der Geschäftsführer trage durch die Deckelung der Bezüge nach oben ein doppeltes Risiko, da die Bezüge nach oben zwar gedeckelt, nach unten aber voll einbüßbar seien. Wäre das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit negativ gewesen, wäre ein Honoraranspruch für Herrn HH überhaupt nicht entstanden. Es würden auch nie vorweg Honorare für das laufende Wirtschaftsjahr akontiert, da dies vertraglich nicht vorgesehen sei. Es liege daher nach dem Gesamtbild der Verhältnisse ein sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnis aufweisendes Beschäftigungsverhältnis iSd § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG nicht vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Sachverhalt:

HH ist an der Alleingesellschafterin M der Bw. zu 91,82 Prozent beteiligt. Er nimmt die Aufgaben der Geschäftsführung bei der Bw. seit 29.10.1973 wahr.

Der Geschäftsführer erhielt im Streitzeitraum folgende Vergütungen für seine Tätigkeit:

	1998	1999	2000	2001
	ATS	ATS	ATS	€
Vergütung	1.500.000,00	1.500.000,00	1.500.000,00	110.000,00

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die von der Bw. vorgelegten Unterlagen sowie auf die Feststellungen im Rahmen der Lohnsteuerprüfung.

Rechtliche Würdigung:

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 iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG idF BGBl. 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 iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

Nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus selbstständiger 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 Prozent 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 für das Jahr 1998 in § 57 Abs. 7 und 8 des Handelskammergesetzes (HKG) und für die Jahre 1999 bis 2001 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. 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). Der Verfassungsgerichtshof hat weiters aufgezeigt, dass dies insbesondere für die Merkmale der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens und des Fehlens des Unternehmerwagnisses nicht zutreffe.

Bezug nehmend auf die Ausführungen des Verfassungsgerichtshofes kristallisierten sich danach in der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vor allem drei Merkmale eines Dienstverhältnisses heraus, nämlich

- die Eingliederung in den betrieblichen Organismus,
- das fehlende Unternehmerrisiko
- eine laufende, wenn auch nicht monatliche Entlohnung

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 Interesse 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 HH die Geschäftsführung seit dem 29.10.1973 aus. Vor dem Hintergrund des vom Verwaltungsgerichtshof vertretenen funktionalen Verständnisses vom Begriff der Eingliederung in den Organismus des Betriebes ist für den Geschäftsführer durch die unbestritten kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung sowie durch die sonstige Tätigkeit im Rahmen der Bw. das Merkmal der Eingliederung ohne Zweifel gegeben (VwGH v. 23.11.2004, 2004/15/0068).

Das im oben zitierten Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes genannte Kriterium des fehlenden Unternehmerwagnisses ist im vorliegenden Fall ebenfalls erfüllt. Ein Unternehmerwagnis wäre nur dann zu bejahen, wenn den Steuerpflichtigen tatsächlich das

Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft. Die Bw. vergütete die Geschäftsführung in dem betreffenden Streitzeitraum in gleich bleibender Höhe wie aus der Darstellung der Bezüge im Sachverhalt ersichtlich ist. Lediglich für das Jahr 2001 ergibt sich eine geringfügige Abweichung zu den Beträgen der Vorjahre.

Wenn die Bw. nun vorbringt, die gleich bleibende Höhe der Bezüge ergäbe sich nur aus der Deckelung der Bezüge nach oben, auf Grund der ergebnisabhängigen Vergütung entsprechend der getroffenen Vereinbarung sei aber dennoch ein Unternehmerwagnis gegeben, so vermag dieses Vorbringen der Berufung nicht zum Erfolg zu verhelfen. Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes unterliegt der steuerlichen Beurteilung nur der tatsächlich verwirklichte Sachverhalt. Mangels schwankender Bezüge kann ein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko aus dem tatsächlich verwirklichten Sachverhalt für den Geschäftsführer nicht erblickt werden.

Zusammenfassend wird daher festgestellt, dass die Betätigung des Geschäftsführers auf Grund der zweifelsfreien Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Bw. und dem Fehlen eines Unternehmerwagnisses als eine Betätigung im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 zu qualifizieren ist. Die Vergütungen des Geschäftsführers sind daher im Sinne der obigen Ausführungen in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen.

Vor dem Hintergrund des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes im verstärkten Senat vom 10.11.2004, 2003/13/0018 erübrigt sich ein weiteres Eingehen auf das Vorbringen der Bw. betreffend das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses und der fehlenden monatlichen Entlohnung, da diesen Sachverhaltselementen auf Grund des Vorliegens der Eingliederung keine entscheidungswesentliche Bedeutung mehr zukommt.

Die Berufung war daher im Sinne der obigen Ausführungen als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 1. März 2006