

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BwIn., vertreten durch Donau Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 20. Juli 2000, betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Kalenderjahre 1997 bis 1999 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 1.1.1997 bis 31.12.1999 wurde ua. festgestellt, dass die an den wesentlich (70 %) beteiligten Gf. ab Februar 1999 bezahlten Vergütungen nicht in die Beitragsgrundlage für den

Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einbezogen worden seien. Auf Grund dieser Feststellungen wurde mit Abgabenbescheid vom 20.7.2000 auch der auf die Geschäftsführerbezüge entfallende Dienstgeberbeitrag (S 35.280,00) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (S 3.763,00) nachgefordert. Die Bemessungsgrundlage für die Nachforderung wurde wie folgt errechnet: Geschäftsführervergütungen ab Februar 1999 S 700.000,00 plus KFZ-Sachbezug 1999 S 84.000,00 = S 784.000,00.

Dagegen wurde fristgerecht berufen. Der Gf. sei an der BwIn mit 70 % beteiligt. Wie aus dem Geschäftsführer-Werkvertrag (vom 4.1.1999) hervorgehe, sei das Geschäftsführungshonorar erfolgsabhängig und betrage 1,5 % des Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit vor Abzug der Geschäftsführungskosten. Dem Gf. treffe somit sehr wohl ein Unternehmerwagnis. Da es einem Geschäftsführer nicht zugemutet werden könne, bis zur Feststellung des Jahresabschlusses der Gesellschaft, somit länger als ein Jahr ohne jegliche finanzielle Mittel auszukommen, sei vertraglich vereinbart worden, dass der Gf. monatliche a-conto-Zahlungen in Höhe von höchstens S 100.000,00 anfordern könne. Von diesem Recht habe der Gf. auf Grund des guten Geschäftsganges der Gesellschaft von Februar bis August 1999 Gebrauch gemacht. Weiters sei vertraglich festgelegt, dass allfällige Überzahlungen nach endgültiger Feststellung der Jahresbemessungsgrundlage zurückzuerstatten seien. Im Übrigen habe der Gf. sämtliche Spesen, die im Rahmen der Geschäftsführung anfallen würden sowie die auf sein Honorar entfallenden Sozialversicherungsbeiträge selbst zu tragen. Allfällige "Auslagenersätze" würden als a-conto-Zahlungen auf das erfolgsabhängige Jahreshonorar gelten. Auf Grund des ausschließlich am Erfolg der Gesellschaft orientierten Geschäftsführer-Honorars treffe dem Gf. das Unternehmerwagnis, weshalb die Betätigung abgesehen von der fehlenden Weisungsgebundenheit auch sonst infolge freier Zeiteinteilung, Arbeitsortbestimmung und Vertretungsmöglichkeit nicht die Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweise. Der Umstand, dass während eines Teiles des Geschäftsjahres (Februar bis August) das Honorar in monatlichen Teilbeträgen (à S 100.000,00) zugeflossen sei, sei für sich allein noch kein Beweis für das Fehlen eines Unternehmerrisikos, wenn die Höhe des Gesamthonorars vom Erfolg der Gesellschaft abhängig sei und darüber hinaus die bereits oben erwähnten Einschränkungen sowie die Befristung des Werkvertrages auf jeweils ein Jahr gegeben seien. Der VwGH habe in seinem Erkenntnis vom 15.7.1998, 97/13/0169 sogar für den Fall, dass das vorweg fix vereinbarte Jahreshonorar in gleich bleibenden monatlichen Teilbeträgen ausbezahlt werde, das Vorliegen eines Werkvertrages bestätigt, weil die Urlaubs-, Krankheits- und Vertretungsregelung, das Tragen der Reisekosten durch den

Geschäftsführer sowie die jährlichen Neubegründungen des "Anstellungsverhältnisses" auf das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses auf Seiten des Geschäftsführers hindeuten würden. Die bloß laufende "Gehaltszahlung" sei für sich allein also noch kein Indiz für das Vorliegen einer "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" aufweisende Beschäftigung. Die Entlohnung für die nicht berufungsgegenständliche Zeit bis 31.1.1999 habe laut Vereinbarung in monatlich regelmäßigen Zahlungen in Höhe von S 100.000,00 (ohne sonstige Bezüge) bestanden. Dazu sei der Sachbezug Firmen-PKW gekommen. Ab 1.2.1999 habe es von Februar bis August (also nicht während des ganzen Geschäftsjahres) monatliche a-conto-Zahlungen nach Maßgabe des Geschäftsführer-Werkvertrages mit Anrechnung auf das erfolgsabhängige Jahreshonorar gegeben. Die Entlohnung sei ausschließlich erfolgsabhängig gewesen, dazu sei noch der Sachbezug für den Firmen-PKW gekommen. Allfällige Auslagenersätze seien zwecks Erfassung in der Erfolgsrechnung vorerst ebenfalls über das Aufwandskonto gebucht worden, würden jedoch auf das erfolgsabhängige Jahreshonorar angerechnet. Der Geschäftsführer-Werkvertrag sei jeweils im Vorhinein für ein Geschäftsjahr abgeschlossen bzw. durch Gesellschafterbeschluss um jeweils ein Jahr verlängert worden. Beantragt wird, für die auf das erfolgsabhängige Geschäftsführungshonorar anzurechnenden a-conto-Zahlungen von Februar bis August 1999 keinen Dienstgeberbeitrag zum § 41 FLAG samt Zuschlag festzusetzen, da die Voraussetzungen gemäß § 41 Abs. 2 FLAG nicht gegeben seien.

In der ausführlich begründeten abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 6.2.2002 wies das Finanzamt ua. darauf hin, dass dem Gf. im Jahre 1999 eine Geschäftsführervergütung von S 800.000,00 und im Jahre 2000 eine solche von S 1.083.000,00 zugeflossen sei. Vor Erstellung des Geschäftsführerwerkvertrages (1998) habe sie S 1.200.000,00 betragen. Daher könne beim Gf. ein relevantes Unternehmerrisiko nicht unterstellt werden, weil eine laufende jährliche, wenn auch nicht monatliche Entlohnung vorliege, die keine massiven Einnahmenschwankungen ausweise.

In dem eingebrachten Vorlageantrag, wodurch das Rechtsmittel wiederum als unerledigt gilt, führte die bevollmächtigte Vertreterin Folgendes aus: Die BwIn. habe mit dem Gf. im Vorhinein einen für das künftige Geschäftsjahr gültigen Geschäftsführungs-Werkvertrag abgeschlossen und darin ein Geschäftsführungshonorar von 1,5 % des EGT vor Abzug der Geschäftsführungskosten vereinbart. Sei das EGT des Folgejahres aus vorher nicht absehbaren Ursachen niedrig, so sei auch das Geschäftsführungshonorar niedrig oder sogar NULL. Die im Laufe des Jahres (zu viel) erhaltenen à conto Zahlungen seien zurückzuzahlen. Könne hingegen das EGT gesteigert werden, werde auch das Honorar steigen. Das Wagnis

der Verschlechterung aber auch die Chance der Verbesserung treffe den Geschäftsführer. Das Ergebnis hänge vom künftigen Engagement des Geschäftsführers und von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens ab und sei daher im Vorhinein nicht absehbar.

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- und Urlaubsregelung, Abfertigung, 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 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.

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 (70 %) beteiligt, sodass nach der oben zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die auf Grund des gesellschaftsrechtlichen Verhältnisses fehlende Weisungsgebundenheit hinzuzudenken ist.

Hiezu ist festzustellen, dass sich der Gewinn der Berufungswerberin laut Handelsbilanz in den Jahren 1997 bis 2002 wie folgt darstellte: 1997: S 71,404.384,--, 1998: S 77,905.189,--, 1999: S 62,271.296,--, 2000: S 66,358.143,--, 2001: S 74,045.028,-- und 2002: € 5,488.329,34 = S 75,521.057,--. Die Gf.-Vergütung betrug 1998 S 1,200.000,-- plus PKW-Sachbezug S 84.000,--. Im Kalenderjahr 1999 erhielt der Gf. acht Mal (Jänner bis August) einen monatlichen Bezug von S 100.000,-- ausbezahlt. Wie aus der Beilage zur Einkommensteuererklärung 1999 ersichtlich, kommt zur zugeflossenen Geschäftsführervergütung von S 800.000,-- noch der Sachbezug PKW in Höhe von S 84.000,--. Im Kalenderjahr 2000 betrug der Geschäftsführerbezug S 1,083.000,-- plus PKW-Sachbezug von S 84.000,--. Die 2001 zugeflossene Geschäftsführervergütung machte S 1,838.500,-- und diejenige des Jahres 2002 € 133.751,-- (= S 1,840.453,80) aus. An Betriebsausgaben wurden in all den genannten Jahren nur das 6 %ige Pauschale nach § 17 EStG sowie die Zahlungen an die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft geltend gemacht.

Dazu hat der Verwaltungsgerichtshof 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 - in seiner Stellung als Geschäftsführer - zulassen (Erk. vom 27.2.2002, 2001/13/0103). Dass im vorliegenden Fall der Geschäftsführerbezug an die Höhe von 1,5 % des von der Berufungswerberin erzielten Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit vor Abzug der Geschäftsführungskosten gebunden war, bedeutet nach den VwGH-Erk. v. 30.10.2003, 2003/15/0089 u.v. 26.2.2004, 2001/15/0192, sohin noch nicht,

dass auf der grundsätzlich von der Sphäre der Gesellschaft getrennt zu sehenden Ebene des Geschäftsführers ein Unternehmerwagnis gegeben war. Die Gestaltung der Geschäftsführervergütung ist auch nicht vergleichbar mit derjenigen, die dem Erkenntnis des VwGH v. 29.1.2003, 2002/13/0186 zu Grunde lag, insbesondere deshalb, zumal sich in dem bezogenen Erkenntnis (in dem es auch tatsächlich in einem Jahr zum Ausfall des Geschäftsführerbezuges kam) der Geschäftsführerbezug gleichsam als der Gewinn (allenfalls Verlust) aus der Summe der vom Geschäftsführer realisierten Projekte darstellte. Nach den in den Jahren 1998 bis 2002 maßgebenden tatsächlichen Verhältnissen ist eine Teilhabe an "geschäftlichen Verlusten" der BwIn auch nicht erkennbar. Aus den Einkommensteuererklärungen des Gf. ist ersichtlich, dass ihm (neben den Sozialversicherungsbeiträgen) keine das 6 %ige Pauschale übersteigenden Ausgaben bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit erwachsen sind. In der Tragung der auf den Geschäftsführerbezügen lastenden Sozialversicherungsbeiträgen ist nach ständiger Judikatur kein relevantes Unternehmerwagnis zu sehen.

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 den im vorigen Absatz zitierten Erk., kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis beim Geschäftsführer vor.

Unbestritten ist, dass laut den vorgelegten Unterlagen die Geschäftsführervergütungen jährlich abgerechnet, wobei im Kalenderjahr 1999 (Streitjahr) acht Akontozahlungen à S 100.000,-- geleistet wurden. Somit liegt nach der Rechtsprechung des VwGH eine "laufenden Entlohnung" vor (vgl. Erk. 29.1.2002, 2001/14/0167 u. 26.2.2004, 2001/15/0192).

Auch kann bei den vom Geschäftsführer zu erfüllenden Aufgaben (Geschäftsführertätigkeit laut Firmenbuch seit 6.3.1985) 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.

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

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 des Gf.

als Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 Teilstich 2 EStG 1988 in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind.

Die Berufung war als unbegründet abzuweisen.

Linz, 15. April 2004