



GZ. RV/0817-S/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mitterdorfer + Pira + Daurer GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 1996 bis 1998 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der in der Berufungsvorentscheidung vom 1. Dezember 2000 festgesetzten Abgaben bleiben 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

Im Ergebnis einer im Unternehmen der Bw durchgeführten Lohnsteuerprüfung stellte der Prüfer in seinem Bericht bzw. den Beilagen ua. fest, dass der Geschäftsführer an der Bw zu 75 % beteiligt ist. Für seine Tätigkeit erhielt er monatliche Beträge in gleich bleibender Höhe (1996: S 46.487,00 mtl.; 1997: S 48.238,00 mtl.; 1998: S 49.488,00 mtl.). Insgesamt habe der Geschäftsführer in den Streitjahren Bezüge in Höhe von S 557.850,00 (1996), S 578.850,00 (1997) und S 593.850,00 (1998) erhalten. Der Geschäftsführer sei in der Art eines Arbeitnehmers tätig. Der Gesellschafter erziele aus seiner Geschäftsführertätigkeit demnach Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988, weshalb er im Sinne der Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG 1967 Dienstnehmer sei.

Da Hr. HW den von der Gesellschaft zur Verfügung gestellten PKW Mercedes auch privat nutzte, wurde von der Bw für Zwecke der Einkommensermittlung für Herrn HW ein halber Sachbezugswert (0,75 %) als Eigenverbrauch berücksichtigt.

Der Prüfer vertrat die Ansicht, dass der gesamte Sachbezugswert bei Berechnung der Beitragsgrundlage gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 1967 anzusetzen sei.

Das Finanzamt schloss sich der Auffassung des Prüfers an und setzte mit den angefochtenen Bescheiden vom 23. Februar 2000 von den Geschäftsführerbezügen den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag den Prüferfeststellungen entsprechend fest.

In der dagegen eingebrachten Berufung wendete sich die Bw dem Grunde nach gegen die Vorschreibung der Abgaben für die Geschäftsführerbezüge und im Besonderen gegen die Vorschreibung des erhöhten Sachbezuges und begründete dies im Wesentlichen wie folgt:

Herr HW übe seine Tätigkeit als Geschäftsführer weisungsungebunden aus, dh. er unterstehe keiner Leitung und verrichte seine Tätigkeit selbstständig, wähle Zeit und Ort selbstständig aus, sei keinen betrieblichen Ordnungsvorschriften unterworfen und sei an keine Arbeitszeit und an keinen Arbeitsort gebunden und trage das volle Unternehmerrisiko, dh. er hafte einerseits persönlich für Kredite und Verbindlichkeiten der Gesellschaft, andererseits habe er keinen Anspruch auf Fortzahlung seines Gehaltes im Krankheitsfalle bzw. im Falle der Insolvenz. Der Geschäftsführer könne seine Arbeit delegieren, Hilfskräfte heranziehen, Personal einstellen bzw. entlassen, er habe keinen Anspruch auf Abfertigung, Urlaub, im Falle seiner Abwesenheit habe er für Vertretung zu sorgen.

Die an ihn auszuzahlende Vergütung sei abhängig vom Erfolg der Gesellschaft, bei eintretenden finanziellen Schwierigkeiten der Gesellschaft wird er auf die Bezahlung seiner Bezüge zu verzichten haben. Herr HW ist bei der gewerblich selbständigen Sozialversicherung pflichtversichert und trage seine Beiträge selbst. Ein DB- und DZ-pflichtiges Dienstverhältnis sei daher nicht gegeben.

Über Vorhalt des Finanzamtes gab die Bw noch ergänzend bekannt, dass das Büro samt Aufwand von der Gesellschaft getragen werden und Auslagenersätze nicht erfolgen würden.

Das Finanzamt erließ eine teilweise stattgebende Berufungsvorentscheidung, indem es den weiteren halben Sachbezugswert aus der Beitragsgrundlage ausschied, im Übrigen aber die Berufung als unbegründet abwies.

Fristgerecht wurde der Antrag gestellt, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Den Dienstgeberbeitrag haben gemäß § 41 Abs. 1 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 (FLAG) alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Gemäß § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Bundesgesetzes BGBI. 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 ist der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). 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.

Die gesetzliche Grundlage für die Erhebung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag bildet für die Streitjahre § 57 Abs. 7 und 8 des Handelskammergesetzes (HKG).

Nach der Rechtsprechung des VwGH werden Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer Ges.m.b.H. dann erzielt, wenn - bezogen auf die tatsächlich vorzufindenden Verhältnisse - feststeht,

- dass der Gesellschafter-Geschäftsführer zufolge kontinuierlicher und über einen längeren Zeitraum andauernder Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in den Organismus des Betriebes seiner 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 (vgl. die Erkenntnisse vom 23.4.2001, 2001/14/0054 und 2001/14/0052, vom 10.5.2001, 2001/15/0061, vom 18.7.2001, 2001/13/0063, und vom 18.9.2003, 2001/15/0151).

Im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1. März 2001, G 109/00, wird unter Anführung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Anzeichen 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 eine feste Arbeitszeit, ein fester Arbeitsort, die arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, Anwendbarkeit typischer arbeitsrechtlicher Vorschriften, wie Arbeits- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegierung von bestimmten Arbeiten (vgl. VwGH 19.6.2002, 2001/15/0068, mit weiteren Nachweisen).

a) Eingliederung in den geschäftlichen Organismus:

Für die Frage der Eingliederung ist auch die zeitliche Komponente der zu beurteilenden Tätigkeit von Bedeutung. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zB Erkenntnis vom 16.9.2003, 2003/14/0057) spricht die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung für die Eingliederung, was beispielsweise bei einem nur zum Zwecke der Unternehmenssanierung bestellten Geschäftsführer nicht der Fall sein muss.

Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage begegnet die Beurteilung der Finanzbehörde erster Instanz, die Eingliederung des Geschäftsführers ergebe sich im Berufungsfall aus der auf Dauer angelegten Erfüllung der Aufgaben des Geschäftsführers im Bereich der Unternehmensleitung, keinen Bedenken der Rechtsmittelbehörde.

b) Unternehmerwagnis:

Unternehmerwagnis liegt vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Steuerpflichtigen weitgehend von seinen unternehmerischen Fähigkeiten und seinem Fleiß sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und der Steuerpflichtige für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen muss. Dabei kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse an: Im Vordergrund dieses Merkmals steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft. Auf ein Wagnis aus der Stellung als Gesellschafter oder gar auf das Unternehmerwagnis der Gesellschaft kommt es nicht an (vgl. VwGH 31.3.2003, 2003/14/0023, mit weiteren Nachweisen).

Auf die besonderen Schwierigkeiten der Feststellung des tatsächlichen Sachverhaltes, die sich bei den in Rede stehenden Leistungsverhältnissen insbesondere aus dem dabei häufig vorzufindenden Umstand des Selbstkontrahierens ergeben, wurde bereits wiederholt in der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes hingewiesen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25.4.2002, 2001/15/0066, aber auch das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1.3.2001, G 109/00). Dieser Aspekt hat zur Folge, dass bei der Sachverhaltsfeststellung, um dem Objektivierungserfordernis hinreichend Rechnung zu tragen, der nach außen in Erscheinung tretenden tatsächlichen Abwicklung der Leistungsbeziehung die wesentliche Bedeutung beizumessen ist (vgl. VwGH 31.3.2003, 2003/14/0023).

Zum Vorliegen eines Unternehmerrisikos führt die berufungswerbende Gesellschaft ins Treffen, die Bezüge seien vom Ergebnis des Unternehmens abhängig und im Falle von eintretenden finanziellen Schwierigkeiten werde Herr HW auf die Bezahlung seiner Bezüge zu verzichten haben. Damit führt die Bw ihre Berufung jedoch nicht zum Erfolg. Bei der Beurteilung, ob ein Unternehmerrisiko vorliegt, kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse an. Die über den gesamten Streitzeitraum in etwa gleich bleibende monatliche Entlohnung blieb von der Bw unbestritten. Die tatsächlichen Verhältnisse zeigen, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer in den Streitjahren in etwa gleich bleibende Bezüge (1996: S 557.850,00; 1997: S 578.850,00; 1998: S 593.850,00) erhalten hat.

Es ist auch nicht klar ersichtlich, nach welchen Kriterien das Geschäftsführerhonorar in konkreter Ausformung der "Erfolgsabhängigkeit" zu bemessen ist. Eine konkrete

Rückzahlungsverpflichtung im Falle eines Verlustes wurde nicht behauptet. In welchem Umfang die von der Bw eingewendete "Erfolgsabhängigkeit" für den Gesellschafter-Geschäftsführer im Streitzeitraum schlagend geworden wäre, konnte die Bw nicht dartun.

Die Leistungsbeziehung ist so gestaltet, dass der Geschäftsführer in jedem Fall einen Mindestbetrag entnimmt.

Ein Mindestbezug steht aber der Annahme eines relevanten Unternehmerwagnisses entgegen (vgl. VwGH 18.12.2001, 2001/15/0070).

Das Risiko von schwankenden Einnahmen, die einen bestimmten Mindestbetrag nicht unterschreiten, ist noch nicht ein solches, wie es für Unternehmer eigentümlich ist (vgl. zB VwGH 25.9.2001, 2001/14/0051).

Was die mit der Geschäftsführertätigkeit verbundenen Aufwendungen betrifft, so ist festzuhalten, dass dem Gesellschafter-Geschäftsführer für die betrieblichen und auch für private Fahrten ein gesellschaftseigener PKW zur Verfügung gestellt wurde. Ferner wurden die mit der Tätigkeit verbundenen Büroaufwendungen von der Gesellschaft getragen.

Das Risiko von Schwankungen ins Gewicht fallender nicht überwälzbarer Ausgaben hat den Gesellschafter-Geschäftsführer daher nicht getroffen.

Das Tragen der Sozialversicherungsbeiträge durch den Geschäftsführer begründet kein Unternehmerrisiko (vgl. VwGH 18.12.2002, 2001/13/0141, mit weiteren Nachweisen).

Es kann aber auch der Ansicht der Bw nicht gefolgt werden, im Hinblick auf übernommene persönliche Haftungen des Geschäftsführers für betriebliche Bankverbindlichkeiten bestehe ein Unternehmerrisiko des Geschäftsführers. Die Rechtsordnung billigt der Bw als GmbH eigene Rechtspersönlichkeit zu und ermöglicht infolge des Trennungsprinzips auch steuerlich wirksame Leistungsbeziehungen zwischen dem Gesellschafter und der Kapitalgesellschaft. Der Gesellschafter-Geschäftsführer ist solcherart nicht für den eigenen Betrieb, sondern für den der Kapitalgesellschaft und somit für einen fremden Betrieb tätig. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist das Risiko, welches der Gesellschafter-Geschäftsführer im Falle der Übernahme einer Bürgschaft für Verbindlichkeiten der Gesellschaft trägt, der Gesellschaftersphäre zuzuordnen und stellt damit kein Unternehmerwagnis im Bereich der Geschäftsführungstätigkeit dar (vgl. zB VwGH 31.3.2003, 2003/14/0023, mit weiteren Nachweisen). Die Bw vernachlässigt mit ihrem Vorbringen die für die steuerliche Betrachtung erforderliche Trennung zwischen Gesellschafts- und Geschäftsführersphäre (vgl. zB VwGH 20.3.2002, 2001/15/0155).

Aufgrund der vorliegenden Umstände ist festzustellen, dass für den Gesellschafter-Geschäftsführer im Streitzeitraum ein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko nicht bestanden hat.

c) Laufende Entlohnung:

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. Erkenntnisse vom 23.4.2001, 2001/14/0054 und 2001/14/0052, vom 10.5.2001, 2001/15/0061, vom 18.7.2001, 2001/13/0072 und 2001/13/0063, und vom 18.7.2001, 2001/13/0082) steht der Annahme einer Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstreich 2 EStG 1988 nicht entgegen, dass die Vergütung des Geschäftsführers ausschließlich in Form zB von vierteljährlich zufließender Zahlungen bewirkt wird, da diese Judikatur das Element laufender Lohnzahlung nicht an die Bedingung knüpft, dass die dem Geschäftsführer gewährten Vergütungen im Monatsrhythmus zufließen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes reicht es für die Annahme einer laufenden Entlohnung (noch) aus, wenn die Geschäftsführervergütung dem Verrechnungskonto jährlich gutgeschrieben wird (vgl. zB VwGH 27.8.2002, 2002/14/0094, 18.9.2003, 2001/15/0151).

Im gegenständlichen Fall hat der Geschäftsführer monatliche Beträge erhalten (1996: S 46.487,00 mtl.; 1997: S 48.238,00 mtl.; 1998: S 49.488,00 mtl.). Damit ist aber eine laufende Entlohnung im Sinne der oben zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung gegeben.

Die Berufungsvorentscheidung vom 1. Dezember 2000 entspricht daher der Rechtslage, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Salzburg, 23. Februar 2004