



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Writzmann & Partner, Steuerberatungs KEG, 2500 Baden, Wasserg. 22-26/1/Top4, vom 27. August 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden vom 30. Juli 2002 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 1997 bis 2001, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob die Bw. für die Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers DB und DZ zu entrichten habe, weil diese Bezüge zu Einkünften im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 führen.

Geschäftsführer (GF) war in den Streitjahren Herr A, der einen Anteil von 100 % am Stammkapital hielt.

Bei der Bw. fand für den Prüfungszeitraum 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 2001 eine Prüfung der Aufzeichnungen gem. § 151 BAO in Verbindung mit § 86 EStG 1988 (Lohnsteuerprüfung) statt, wobei für den Veranlagungszeitraum 2000 und 2001 davon ausgegangen wurde, dass der zu 100 % beteiligte Geschäftsführer, Herr A, Dienstnehmer im Sinne des § 41 FLAG (Familienlastenausgleichsgesetz) und des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988

sei.

Von den Bemessungsgrundlagen der u.a. GF-Bezüge seien in den Jahren 2000 und 2001 weder DB noch DZ einbehalten und an das Finanzamt abgeführt worden, weshalb folgende Abgaben betreffend der GF-Bezüge von der Bw. mittels des im Spruch genannten Bescheides nachgefordert werden mussten (vgl. Beilage zum Lohnsteuerprüfungsbericht; alle Beträge in Schilling):

Zeitraum	GF-Bezüge	4,5 % für DB	= DB
1-12/00	465.600 (= 367.000 + 73.400 USt + 25.200 Kfz)	x 0,045 =	20.952
1-12/01	855.200 (= 691.667 + 138.333 USt + 25.200 Kfz)	x 0,045 =	38.484
Zeitraum	GF-Bezüge	‰ für DZ	= DZ
1-12/00	465.600 (= 367.000 + 73.400 USt + 25.200 Kfz)	x 0,0052 =	2.421
1-12/01	855.200 (= 691.667 + 138.333 USt + 25.200 Kfz)	x 0,0051 =	4.362

Die GF-Bezüge des Gesellschafter-GF setzten sich lt. dem GF-Bezügekonto für das Jahr 2001 im Wesentlichen aus folgenden regelmäßig bezogenen Beträgen zusammen (alle Beträge in Schilling):

	2001
Jänner	
Februar	80.000
März	80.000
April	80.000
Mai	
Juni	240.000 (= 3 x 80.000)
Juli	80.000
August	
September	80.000

Oktober	
November	
Dezember	190.000
Summe:	830.000

Die dagegen eingebrachte Berufung wurde in der Berufungsentscheidung vom 2. Juni 2003 als unbegründet abgewiesen und der erstinstanzliche Bescheid durch Erhöhung der Abgabebemessungsgrundlagen wegen einer von der Abgabenbehörde zweiter Instanz angenommenen Privatnutzung eines dem Gesellschafter-GF für seine Tätigkeit zur Verfügung gestellten Kraftfahrzeuges abgeändert.

Der Verwaltungsgerichtshof hob mit Erkenntnis vom 22. Dezember 2005, 2003/15/0063, die Entscheidung wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften mit der Begründung auf, dass der Gesellschafter-GF aus einkommensteuerrechtlicher Sicht nicht als Arbeitnehmer nach § 47 Abs. 1 EStG 1988 anzusehen sei, sodass für die Ermittlung allfälliger geldwerter Vorteile als Betriebseinnahmen die in Rede stehenden Vorschriften der Sachbezugsverordnung nicht anwendbar seien.

Mit Schriftsatz vom 30. März 2006 bekräftigte der steuerliche Vertreter, ohne Angabe besonderer Gründe, dass er trotz abweisender Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes im Hinblick auf die DB/DZ-Pflicht des Gesellschafter-GF, sein Berufungsbegehren aufrecht halte.

Im nunmehr anhängigen Berufungsverfahren ist daher nochmals über die Berufung vom 27. August 2002 zu entscheiden, in der die Bw. im Wesentlichen wie folgt ausführt:

- Gemäß § 4 des GF-Werkvertrages vom 1. Oktober 2000 sei der GF für die gesamte Lenkung und Überwachung des Unternehmens, insbesondere für die wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Belange der Gesellschaft verantwortlich.
- Der GF sei an betriebliche Ordnungsvorschriften, wie Arbeitsort, Arbeitszeit, arbeitsbezogenes Verhalten nicht gebunden (vgl. § 3 des Werkvertrages).
- Der GF könne sich auch bei der Erfüllung seiner Aufgaben vertreten lassen (vgl. § 6 des Werkvertrages).
- Die Honorierung des GF werde mit einem Bruttopauschalhonorar pro Jahr von ca. 900.000 S zuzüglich gesetzlicher Umsatzsteuer vereinbart (vgl. § 7 des Werkvertrages).
- Lt. Werkvertrag könne der Jahrespauschalbetrag i.H.v. 900.000 S auf 40 %, somit überwiegend erfolgsabhängig, unter Berücksichtigung der jeweiligen wirtschaftlichen Lage der Bw., gekürzt werden.

D.h., die GF-Honorierung hänge davon ab, wie hoch der cash-flow der Bw. sei.

- Im § 7 des Werkvertrages werde weiters ausgeführt, dass in Gewinnjahren und nur bei positivem cash-flow, der mindestens die Höhe der Jahresgeschäftsführerhonorierung vor Berücksichtigung des GF-Honorars beträgt, diese zur Gänze auszahlbar sei.

Bei geringerem Jahresergebnis nehme der GF eine Kürzung bis zur Hälfte des Honorars unter Bedachtnahme auf den Jahres-cash-flow zur Kenntnis und zwar so, dass bei

geringerem cash-flow vor Geschäftsführerhonorar 50 % des geringeren cash-flow zur Kürzung des Honorars dienen und zwar maximal bis zur Halbierung des GF-Honorars.

- Dem GF gebühre zusätzlich ein Ersatz von den bei für die Gesellschaft durchgeführten Geschäftsreisen entstehenden Auslagen (vgl. § 8 des Werkvertrages).
- Dem GF stehe für betriebliche Fahrten ein PKW zur Verfügung (vgl. § 8 des Werkvertrages).
- Der Werkvertrag werde für das erste und zweite Wirtschaftsjahr abgeschlossen. Die Gesellschafter werden bis 30. November entscheiden, ob sie einen neuen Vertrag abschließen wollen (vgl. § 9 des Werkvertrages).
- Im Jahre 2000 seien 367.000 S und 2001 691.666,67 S zur Auszahlung an den GF gelangt.
- Der GF dürfe auch das Kfz privat nutzen, wofür ein Honorarwert i.H.v. 2.100 S pro Monat anzusetzen sei (vgl. § 7 des Werkvertrages).
- Der Vertrag sei nach fremdüblichen Grundsätzen abgeschlossen worden.
- Die Bw. führe weiters aus, dass aufgrund des überwiegenden Unternehmerwagnisses (der tatsächlich ins Gewicht fallenden Einnahmenschwankungen) nämlich Reduktion des GF-Honorars auf 360.000 S im Jahre 2002 infolge schlechter Geschäftslage der Bw., könne aus der unterschiedlichen Höhe der vom wesentlich beteiligten Gesellschafter-GF entnommenen Beträge auf deren Gewinnabhängigkeit geschlossen werden und stelle somit ein ins Gewicht fallendes die DB-Pflicht ausschließendes Unternehmerwagnis dar.
- Die Bw. beantrage daher die Stornierung der o.a. Abgaben für die Jahre 2000 und 2001.

Aufgrund eines Vorhaltes der Abgabenbehörde zweiter Instanz führt die Bw. in ihrem Schriftsatz vom 20. Mai 2003 zum Sachverhalt ergänzend aus:

- Das werkvertragsmäßige Honorar von 900.000 S sei als Maximalvergütung p.a. festgelegt worden.
Dieses könne lt. Werkvertrag eine Kürzung bis auf 40 % erfahren, dies sei eine eindeutige erfolgsabhängige Komponente.
- Der cash-flow habe im Jahre 2000 156.921,94 € und im Jahre 2001 93.474,93 € betragen.
- Die Höhe der Maximalvergütung von 900.000 S habe sich aus der Unternehmensbewertung bei der Einbringung des Einzelunternehmens zum Stichtag 31. Dezember 1999 im September 2000 ergeben.
- Im Jahre 2000 sei daher nur für die Monate Oktober bis Dezember eine GF-Honorierung vorgenommen worden.
- Die GSVG-Beiträge seien vom GF selbst getragen worden.
- Nach Ansicht der Bw. sei die Sachbezugsverordnung für die Honorierung eines GF, der im Werkvertrag und somit selbständig tätig sei, nicht anzuwenden.

Die Schätzung der 2.100 S pro Monat orientiere sich somit an einer pauschalen Festlegung, wie sie im Einkommensteuerbereich bei der Privatnutzung von Kfz üblich sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

§ 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. I Nr. 818/1993, normiert u.a.:

Dienstnehmer im Sinne der Regelungen betreffend den Dienstgeberbeitrag sind 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 des EStG 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG idF StRefG 1993, BGBl. I Nr. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag 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 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.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Judikatur ausführt, ist § 41 Abs. 2 FLAG dahingehend auszulegen, dass der Verweis auf § 22 Z 2 EStG 1988 lediglich den zweiten Teil (Teilstrich 2) der letztgenannten Bestimmung erfasst.

§ 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 normiert u.a.:

- Unter die Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit fallen nur 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 Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25 % beträgt.

§ 47 Abs. 2 EStG 1988 normiert u.a.:

Ein Dienstverhältnis liegt vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet.

Die gesetzliche Grundlage für die Erhebung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag bildet für die Jahre 1997 und 1998 § 57 Abs. 7 und 8 des Handelskammergesetzes (HKG) und ab dem Jahr 1999 § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (WKG).

Zur Auslegung der in der Vorschrift des § 41 Abs. 2 und 3 FLAG angeführten Bestimmung des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 wird auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 23.4.2001, 2001/14/0054, und 2001/14/0052, vom 10.5.2001, 2001/15/0061, und vom 18.7.2001, 2001/13/0063, verwiesen.

Wie den Gründen der genannten Erkenntnisse entnommen werden kann, werden Einkünfte

nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer GesmbH dann erzielt, wenn - bezogen auf die tatsächlich vorzufindenden Verhältnisse - feststeht,

- dass der Gesellschafter-GF 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.

Im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1.3.2001, 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 - 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 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 (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 24.10.2002, 2002/15/0160).

Für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung als Dienstverhältnis ist somit das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit maßgebend und das ist im gegenständlichen Fall jedenfalls jenes einer umfassenden Eingliederung in den betrieblichen Organismus (Vertretungskosten sind im gegenständlichen Fall von der Bw. jedenfalls nicht behauptet worden).

Denn wie im Schriftsatz vom 1. Oktober 2000 schriftlich festgehalten ist, ist der GF für sämtliche organisatorische, kaufmännische, finanzielle und personelle Aufgaben zuständig. Für die Abgabenbehörde besteht daher kein Zweifel, dass im gegenständlichen Fall die Erbringung der persönlichen Arbeitsleistung des GF im Vordergrund steht und nicht das Erbringen eines konkreten Arbeitserfolges.

Es ist daher aufgrund der bis dato geübten Praxis (Verlängerung des „Werkvertrages“) davon auszugehen, dass der Gesellschafter-GF 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 daher im gegenständlichen Fall für die Eingliederung des Gesellschafter-GF und läuft dem Vorliegen eines behaupteten Werkverhältnisses zuwider. Die Eingliederung des Gesellschafter-GF in den geschäftlichen Organismus der Bw. ergibt sich aber schon dadurch, dass eine juristische Person nur durch das Tätigwerden des GF selbst handlungsfähig wird.

Daran könnte auch eine durch betriebliche Struktur weitgehende Delegation (Vertretung) der Befugnisse nichts ändern, bleibt doch der GF jedenfalls **das** notwendige Organ der Bw.

Wie die Bw. ihre volle Handlungsfähigkeit ohne praktische Eingliederung des GF in den betrieblichen Organismus aufrechterhalten will, ist den Berufungsausführungen nicht zu entnehmen. Jede andere Auslegung würde nämlich bedeuten, dass im Falle der Wahl der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft diese als Steuersubjekt negiert und die Unternehmertätigkeit einer natürlichen Person fingiert würde.

Ob der Gesellschafter-GF auf Grund seiner wesentlichen Beteiligung den Geschäftsablauf bestimmen kann, ist daher in diesem Zusammenhang (wie auch aus arbeits- oder sozialversicherungsrechtlicher Sicht) ohne Bedeutung.

Ein Unternehmerrisiko, das nicht die Gesellschaft, sondern ausschließlich der GF in seiner Eigenschaft **als Geschäftsführer** und nicht als Gesellschafter zu tragen hätte, konnte die Bw. der Abgabenbehörde bis dato nicht konkret nachweisen bzw. glaubhaft machen.

Denn das Unternehmerrisiko ist nur dann gegeben, wenn der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen, und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend selbst zu gestalten.

Eine solche maßgebliche Beeinflussung wurde aber von der Bw. nicht nachgewiesen, denn geht man lt. Bw. von max. 1.105.200 S (= 900.000 + 20 % + 25.200 Kfz) aus, dann kann jedenfalls bei GF-Vergütungen i.H.v. 855.200 S (2001) nicht von einer wesentlichen Abweichung gesprochen werden.

Auch der Umsatz der Bw. verringerte sich von 2000 auf 2001 um bloß 15 Prozent.

Im Jahre 2000 ist dem Gesellschafter-GF eine GF-Vergütung für drei Monate (Oktober bis Dezember) i.H.v. 440.400 S (ohne Kfz) gewährt worden, was ebenfalls keine wesentliche Abweichung darstellt.

Von einer Schlagendwerdung der im § 7 des Werkvertrages angedrohten 60 % GF-Vergütungskürzung ist jedenfalls aufgrund der tatsächlichen Gegebenheiten lt. obigen Ausführungen in den gegenständlichen Streitjahren nicht auszugehen, weshalb auch die diesbezüglichen Ausführungen der Bw. (cash-flow etc.) ins Leere gehen und den Gesellschafter-GF in den Streitjahren 2000 und 2001 kein Wagnis von ins Gewicht fallenden Einnahmenschwankungen trifft.

Die erforderliche tatsächliche Beeinflussung der Einnahmen- als auch der Ausgabenseite seitens des GF konnte die Bw. somit nicht nachweisen bzw. glaubhaft machen, weshalb die Abgabenbehörde davon ausgehen konnte, dass im gegenständlichen Fall die Merkmale der

behaupteten Selbständigkeit aus den o.a. Gründen (insbesondere spreche für ein Dienstverhältnis und gegen ein Unternehmerwagnis des GF der von der Bw. bekanntgegebene Tätigkeitsbereich des GF, die Zahlung von laufenden GF-Bezügen und der Kfz-Beiträge) nicht im Vordergrund standen (vgl. auch VwGH-Erkenntnis vom 20.3.2002, 2001/15/0155). Aus den vorgelegten GF-Bezugskonten ist unstrittig ein laufender gleichbleibender (wenn auch nicht unbedingt erforderlich monatlicher) GF-Bezug zu entnehmen (vgl. obige Aufstellung).

Ein einnahmenseitiges Unternehmerrisiko ist bei den gegenständlichen regelmäßigen GF-Bezügen in den Streitjahren i.H.v. ca. 80.000 S monatlich jedenfalls nicht zu erkennen auch steht dem Gesellschafter-GF jedenfalls lt. § 7 des Werkvertrages eine GF-Vergütung i.H.v. mind. 432.000 S jährlich zu (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 17.10.2001, 2001/13/0097).

Dass es sich bei den von der Bw. behaupteten vom GF selbst zu tragenden Ausgaben (= Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung) um ein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis handelt, konnte die Bw. ebenfalls der Abgabenbehörde nicht nachweisen bzw. glaubhaft machen.

Da die Bw. der Abgabenbehörde demnach nicht konkret erläutern konnte, wieso gerade im gegenständlichen Fall von einem *Überwiegen des Unternehmerrisikos beim GF* (nicht beim Gesellschafter) gesprochen werden müsse, konnte die Abgabenbehörde unter Ausblendung jenes „Unternehmerwagnisses“, das der GF aufgrund seiner Beteiligung trägt, nicht erkennen, warum im gegenständlichen Fall der GF nicht der DB- und DZ-Pflicht aus den o.a. Gründen (d.h., dass im gegenständlichen Fall aufgrund des von der Bw. bekanntgegebenen Tätigkeitsbereichs des GF, von einer auf Dauer ausgerichteten Leistungserbringung des GF ausgegangen werden musste) unterliegen sollten, weshalb gem. der o.a. ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein DB und DZ gem. der o.a. gesetzlichen Grundlagen zu Recht vorzuschreiben war (vgl. auch das gegenständliche VwGH-Erkenntnis vom 22.12.2005, 2003/15/0063).

Da somit im gegenständlichen Fall die Merkmale "Eingliederung, laufende Entlohnung und kein Unternehmerwagnis" vorliegen, fallen die o.a. Einkünfte des GF unter § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 und sind somit der DB/DZ-Besteuerung zu unterziehen (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 23.9.2005, 2005/15/0110). Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 26. April 2006