



GZ. RV/0484-S/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch WM Wirtschaftstreuhand GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 1998 bis 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide 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 im Prüfungszeitraum an den Geschäftsführer der Bw Bezüge ausbezahlt worden seien. Der Geschäftsführer war im Prüfungszeitraum zu 75 % an der Bw beteiligt. Die Geschäftsführerbezüge wurden 3 Mal jährlich ausbezahlt. Über Vorhalt gab die Bw bekannt, dass der Geschäftsführer einen Urlaubsanspruch und einen Anspruch auf Weiterzahlung der Bezüge im Krankheitsfall habe, aber konkrete Vereinbarungen dazu nicht bestehen würden. Der Arbeitsplatz (Büro) und der damit verbundene Aufwand werde von der Bw getragen. Für die beruflich veranlassten Fahrten wurde dem Geschäftsführer ein firmeneigenes Kraftfahrzeug zur Verfügung gestellt. Da dieses Fahrzeug auch für Privatfahrten benutzt wurde und ein Fahrtenbuch vorhanden war, rechnete der Prüfer einen Sachbezug im halben Betrag (maximal S 3.500,-- monatlich) hinzu. Im Zuge der Prüfung wurde ein Geschäftsführungsvertrag (kurz: Gf-V) beginnend mit 1.1.1998 vorgelegt, der von MK als Vertreter der Bw und als Geschäftsführer unterschrieben ist. Ferner wurde ein Umlaufbeschluss vom 3./4. Oktober 2000 vorgelegt, in dem abweichend von § 7 (Entgelt) des Gf-V eine Geschäftsführungsvergütung beschlossen wurde.

Mit den Abgabenbescheiden vom 13. August 2001 setzte das Finanzamt von den Geschäftsführerbezügen inkl. Sachbezug PKW (1998: S 827.000,--, 1999: S 1.590.000,-- und 2000: S 642.000,--) den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag den Prüferfeststellungen entsprechend fest.

Dagegen berief die Bw mit der Begründung, dass der zu 75 % beteiligte Gesellschaftergeschäftsführer nicht in einem Dienstverhältnis stand und die Merkmale der Selbständigkeit im Verhältnis zur Unselbständigkeit überwiegen bzw. von wesentlicherer Bedeutung seien. Der Geschäftsführer unterliege keiner Weisungsbindung, weshalb es auch keine Vereinbarungen über fixe Arbeitszeiten oder Urlaubsregelung gebe. Da die Tätigkeit in der Art eines "Selbständigen" ausgeführt werde, ergeben sich daraus auch keine arbeitsrechtlichen Vorschriften, wie Abfertigung, Kündigungsschutz oder Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall. Der Geschäftsführer ist nach dem GSVG pflichtversichert und zahle sein Beträge selbst. Die Rechtsprechung des VwGH habe in den letzten Jahren drei Merkmale entwickelt, welche wesentlich sind. Es sind dies 1. die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus, 2. die Tragung des Unternehmerrisikos und 3. die laufende Entlohnung:

Zu 1. Es ist unbestritten, dass der Geschäftsführer aufgrund seiner Tätigkeit in den geschäftlichen Organismus eingegliedert ist.

Zu 2. Im Gf-V ist unter § 7 Entgelt Folgendes vereinbart:

"Der Geschäftsführer erhält für seine Tätigkeit eine erfolgsabhängige Entlohnung. Diese beträgt 50 % des Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit (EGT), vor Abzug der Geschäftsführervergütung und bereinigt um Erträge aus Anlagenverkäufen des jährlich festgestellten Jahresabschlusses. Der Geschäftsführer ist berechtigt, drei Mal jährlich eine Entnahme auf das voraussichtliche Ergebnis zu tätigen, wobei auf die Liquidität der Gesellschaft bedacht zu nehmen ist."

Die Gesellschaft hat den Bilanzstichtag 28.2., weshalb es durch die Abhängigkeit der Bezüge vom Gewinn der GmbH zu Verschiebungen in der Besteuerung komme. Im Prüfungszeitraum habe die Entgeltvereinbarung folgendes Bild ergeben (in Schilling):

	1997/98	1998/99	1999/00	2000/01
Bilanzstichtag	28.2.1998	28.2.1999	28.2.2000	28.2.2001
Bemessungs- grundlage für GF- Berechnung	1,989.000	2,683.640	- 2,593.874	liegt noch kein Ergebnis vor
davon 50 %	995.000	1,342.000	400.000	
Akonto	- 590.000	- 570.000	- 586.000	- 786.000
Nach/Rückzahlung(-)	405.000	772.000	- 186.000	

Zum Jahr 1999/00 merkte die Bw an, dass in diesem Jahr ein Verlust erzielt wurde. Da der Gef-V auf Gewinnjahre ausgerichtet sei, wurde in Abweichung der Vertragsregelung in § 7 per Umlaufbeschluss festgelegt, dass dem Geschäftsführer S 400.000,-- zuerkannt und von dem bereits ausbezahlten Akonto von S 586.000,-- der Betrag von S 186.000,-- als Akontozahlung für das Jahr 2000/01 vorgetragen wurden.

Aus dieser Aufstellung sei ersichtlich, dass die Einnahmen des Geschäftsführers sehr stark schwanken würden. Vom Jahr 1997/98 (995.000,00) zum Jahr 1998/99 (1,342.000,00) um plus 35 %, vom Jahr 1998/99 (1,342.000,00) zum Jahr 1999/00 (400.000,00) um minus 70%.

Auslagenersätze wie Reisekosten und Diäten seien dem Geschäftsführer von der GmbH nicht ersetzt worden.

Zu 3. Eine laufende Entlohnung liege nicht vor, da nur 3 Mal jährlich Akontozahlungen in unregelmäßigen Abständen und Höhen auf das tatsächliche Entgelt erfolgten.

Die Berufung wurde vom Finanzamt mit der Begründung als unbegründet abgewiesen, dass ein Unternehmerrisiko nicht vorliegen würde, da es zwar Schwankungen bei den Geschäftsführerbezügen der Höhe nach gebe, aber selbst bei einem negativen Betriebsergebnis Zahlungen geleistet würden.

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 BGBl. 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 das Streitjahr 1998 § 57 Abs. 7 und 8 des Handelskammergesetzes (HKG), für die Streitjahre 1999 und 2000 § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (WKG).

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 - 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 19.6.2002, 2001/15/0068, mit weiteren Nachweisen).

a) Eingliederung in den geschäftlichen Organismus:

Im konkreten Fall ist unbestritten, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft eingegliedert ist.

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 Merkmales 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).

Im gegenständlichen Fall erhält der Geschäftsführer lt. § 7 des Gf-V *"eine erfolgsabhängige Entlohnung. Diese beträgt 50 % des Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit (EGT), vor Abzug der Geschäftsführervergütung und bereinigt um Erträge aus Anlagenverkäufen"*

Der Gf-V enthält keine Regelung für den Fall, dass diese Berechnung einen Verlust ergibt.

Das Ausmaß des Entnahmerechtes ist nicht eindeutig geregelt, weshalb anzunehmen ist, dass der Geschäftsführer als Mehrheitsgesellschafter die Höhe der Akontozahlungen selbst bestimmen kann.

Die tatsächlichen Verhältnisse zeigen, dass gerade in dem Jahr, in dem ein Verlust erzielt wurde (1999/00), die schuldrechtliche Vereinbarung (§ 7 Gf-V) per Umlaufbeschluss (3./4.10.2000) abweichend festgelegt wurde. Dem Geschäftsführer verblieb ein Betrag von S 400.000,00 und der auf das bereits bezahlte Akonto verbleibende Restbetrag musste nicht zurückbezahlt werden, sondern wurde als Akontozahlung für das zum Zeitpunkt des Umlaufbeschlusses laufende Wirtschaftsjahr 2000/01 gewertet.

Diese Umstände belegen, dass der Gf-V auf Gewinnjahre ausgerichtet und die Leistungsbeziehung so gestaltet ist, dass dem Geschäftsführer in jedem Fall – somit auch in einer Verlustsituation – ein Mindestbetrag von S 400.000,-- verbleibt. Ein derartiger Mindestfixbezug steht aber der Annahme eines relevanten Unternehmerwagnisses entgegen (vgl. VwGH 18.12.2001, 2001/15/0070).

Entgegen der von der Bw vertretenen Auffassung ist das Risiko von schwankenden Einnahmen, die einen bestimmten Sockelbetrag nicht unterschreiten, 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 Ausgaben betrifft, ist festzuhalten, dass die gesamten Büroaufwendungen von der Gesellschaft getragen wurden. Ferner ist darauf hinzuweisen, dass dem Geschäftsführer ein gesellschaftseigenes Kraftfahrzeug zur beruflichen und privaten Nutzung zur Verfügung stand.

Aufgrund der vorliegenden Umstände ist festzustellen, dass den Gesellschafter-Geschäftsführer im Streitzeitraum nur ein geringes und damit nicht relevantes Risiko getroffen hat.

c) Kontinuierliche Honorierung:

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 ist der Geschäftsführer berechtigt 3 Mal jährlich Entnahmen in vertraglich nicht exakt bestimmter Höhe zu tätigen. Damit ist aber eine laufende Entlohnung im Sinne der oben zitierten Rechtsprechung gegeben.

Die angefochtenen Bescheide entsprechen daher der Rechtslage, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Salzburg, 21. Jänner 2004