



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., W,W-Gasse, vertreten durch PBW Perchtoldsdorfer Wirtschaftsberatung Gesellschaft m.b.H., Wirtschafts- und Steuerberatungsgesellschaft, 2380 Perchtoldsdorf, Ketzergasse 253, vom 30. Juli 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 9., 18., und 19. Bezirk und Klosterneuburg vom 14. Juli 2003 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) 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.

Geschäftsführer der Bw. im Streitzeitraum war Herr E.G., der zu 100% an der Bw. beteiligt war. Er übte die Geschäftsführung laut Werkvertrag und Firmenbuchauszug seit 22. Juli 1995 aus.

Im Zuge einer den Streitzeitraum umfassenden Lohnsteuerprüfung stellte der Prüfer fest, dass für die Geschäftsführerbezüge des E.G. Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nicht entsprechend der ab 1994 geänderten Rechtslage abgeführt worden waren. Es wurden daher für folgende Beträge die im Spruch des Bescheides genannten Abgaben nachgefordert (alle Beträge in ATS):

Jahr	Bemessungsgrundlage	DB	DZ
1998	1,185.000,-	53.325,-	6.280,-
1999	3,940.000,-	177.300,-	20.882,-

2000	2,200.000,-	99.000,-	11.440,-
2001	2,500.000,-	112.500,-	12.750,-

In der dagegen eingebrachten Berufung führte die steuerliche Vertreterin der Bw. aus, der Geschäftsführer habe einerseits regelmäßige Akontozahlungen erhalten (bis 10/2000 ATS 60.000,- pro Monat, ab 11/2000 ATS 120.000,- pro Monat) und andererseits erfolgsabhängige Beträge.

Der am 1. September 1995 zwischen der Bw. und dem Geschäftsführer abgeschlossene Werkvertrag umfasse folgende Punkte:

- Arbeitsort und Arbeitszeit seien frei wählbar;
- die Kündigungsfrist betrage ein Monat;
- kein Urlaubsanspruch und kein Anspruch auf Entgeltfortzahlung im Krankenstand;
- keine Kostentragung der Gesellschaft für Kranken-, Unfall- und Pensionsversicherung;
- der Geschäftsführer trage Sorge für die ordnungsgemäße Versteuerung der von ihm bezogenen Entgelte;
- Entlohnung: monatliches Akonto S 60.000,-; das ausschließlich erfolgsabhängige Honorar werde von der Generalversammlung und dem Geschäftsführer jeweils für 1 Jahr in einer gesonderten Vereinbarung festgehalten, der nach Abzug der monatlichen Akonti verbleibende Betrag werde bis 30.9. des Folgejahres ausbezahlt, zuviel erhaltene Beträge seien zu refundieren (würden von den Akontozahlungen des nächsten Jahres in Abzug gebracht).

Da die Weisungsfreiheit, die sich aus der gesellschaftsrechtlichen Stellung ergebe, auszublenken sei, bildeten die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus und das Fehlen des Unternehmerrisikos die entscheidenden Kriterien für das Vorliegen einer DB-Pflicht nach dem FLAG.

Auf Grund der Rahmenbestimmung des Geschäftsführervertrages werde der jährliche Bezug des Geschäftsführers in der Generalversammlung festgesetzt. Dies entspreche zwar formell nicht der Bestimmung im Geschäftsführervertrag, wonach eine jährliche Vereinbarung zu treffen sei, materiell sei diese Vereinbarung bis zumindest Ende 2000 durch die Personenidentität Geschäftsführer/Gesellschafter fixiert worden. Die Bezugsregelung orientiere sich ausschließlich am Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der Gesellschaft vor Abzug der Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers und werde in einem Prozentsatz des EGT berechnet. Der Geschäftsführer steuere somit durch seine Geschäftstätigkeit den Erfolg seiner Tätigkeit und sein Entgelt selbst; in ertragsschwachen Jahren verringere sich der Bezug. Da teilweise zu hohe Akontozahlungen geleistet worden

seien, sei der überschießende Betrag von den Vergütungen des Folgejahres in Abzug gebracht worden (z.B. der 1997 zuviel ausbezahlte Betrag sei 1998 gegenverrechnet worden). In den Folgejahren sei es nicht jährlich zu einem exakten Abgleich der Honorare gekommen; teilweise erfolge der Ausgleich erst ein Jahr später. Dies sei möglicherweise mit der Gesellschafterstellung zu erklären, ein Fremdgeschäftsführer wäre mit der Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes vielleicht nicht einverstanden gewesen.

Die Geschäftsführerhonorare seien in folgenden Prozentsätzen des EGT vereinbart:

1997: 40%

1998: 40%

1999: 40%

2000: 15%

2001: 15%

Die Senkung des Prozentsatzes sei darauf zurückzuführen, dass im Jahr 2000 ein zweiter leitender Mitarbeiter aufgenommen worden sei, der maßgeblich an der positiven Entwicklung des Unternehmens beteiligt gewesen sei.

Durch die Bindung an das EGT hätte der Geschäftsführer seine Einkünfte aus dem Geschäftsführervertrag steuern können. Somit habe er in vollem Ausmaß das Unternehmerrisiko für seine Tätigkeit getragen.

Der Werkvertrag sei auch ab Einbringung der Gesellschaft in die 2000 gegründete Privatstiftung unverändert fortgesetzt worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Behörde nahm folgenden Sachverhalt als erwiesen an:

Herr E.G. ist an der Bw. zu 100% beteiligt und nimmt die Aufgaben der Geschäftsführung seit 22. Juli 1995 aus.

Für die Beurteilung der Stellung des Geschäftsführers als Dienstnehmer der Bw. sind folgende Punkte des Werkvertrages wesentlich:

- Der Geschäftsführer leitet die Geschäfte der Gesellschaft. Er ist dabei für sämtliche Betriebsbereiche verantwortlich.
- Der Geschäftsführer ist bei seiner Tätigkeit keinerlei Weisungen des Auftraggebers unterworfen; Arbeitszeit und Arbeitsort sind frei wählbar.
- Für die Geschäftsführertätigkeit wird ein erfolgsorientiertes Honorar vereinbart; Höhe und Berechnungskriterien werden von Generalversammlung und dem Geschäftsführer jeweils für ein Kalenderjahr in einer gesonderten Vereinbarung festgehalten.

- Der Geschäftsführer ist berechtigt, ein monatliches Akonto auf das erfolgsabhängige Honorar von S 60.0000,- zu entnehmen. Das Resthonorar ist binnen 1 Monat nach Fertigstellung des Jahresabschlusses für das abgelaufene Geschäftsjahr, spätestens aber am 30.9. des Folgejahres zur Zahlung fällig. Sollte sich nach Fertigstellung des Jahresabschlusses herausstellen, dass die Akontozahlungen das Erfolgshonorar übersteigen, so ist der zuviel erhaltene Betrag von den Akontozahlungen des laufenden Jahres in Abzug zu bringen.
- Dem Geschäftsführer steht kein wie immer gearteter Aufwandsersatz für die im Zuge seiner Tätigkeit angefallenen Ausgaben zu, es sei denn, es wird im Einzelfall gesondert vereinbart.
- Der Geschäftsführer trägt selbst Sorge für eine Kranken- und Pensionsversicherung. Die Kosten der Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft sind vom Geschäftsführer selbst zu tragen und werden von der Gesellschaft nicht vergütet.

Der Geschäftsführer erhielt in den Jahren 1998, 1999 und bis 10/2000 monatliche Akontozahlungen in Höhe von ATS 60.000,- und ab 11/2000 in Höhe von ATS 120.000,- sowie jährliche Erfolgsprämien zwischen ATS 440.000,- und ATS 1.000.000,-.

Mit Umlaufbeschluss wurde jeweils im Folgejahr der Geschäftsführerbezug mit einem bestimmten Prozentsatz des Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit festgelegt, und zwar für die Jahre 1998 und 1999 mit 40% und für die Jahre 2000 und 2001 mit 15%. Außerdem wurde beschlossen, dass sowohl zuwenig als auch zuviel ausbezahlte Geschäftsführerbezüge auf die Folgejahre vorgetragen werden.

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die im Akt befindlichen Unterlagen, ist insoweit unstrittig und war rechtlich wie folgt zu beurteilen:

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

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG idF BGBl. Nr. 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 i.S.d. § 22 Z 2 EStG 1988.

Nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus 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 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% 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. Der Verfassungsgerichtshof hat aufgezeigt, dass dies insbesondere für die Merkmale der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens und des Fehlens des Unternehmerwagnisses nicht zutreffe. 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).

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.

Im vorliegenden Fall war Herr E.G. seit 22. Juli 1995 für die Bw. als Geschäftsführer tätig, leitete die Geschäfte und war dabei für sämtliche Betriebsbereiche verantwortlich.

Vor dem Hintergrund des vom Verwaltungsgerichtshof vertretenen funktionalen Verständnisses vom Begriff der Eingliederung in den Organismus des Betriebes ist durch die unbestritten kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung für den Geschäftsführer das Merkmal der Eingliederung ohne Zweifel gegeben (VwGH v. 23.11.2004, 2004/15/0068). Den Sachverhaltskomponenten, dass der Geschäftsführer an keine feste Arbeitszeit und keinen festen Arbeitsort gebunden ist, ist keine wesentliche Bedeutung beizumessen (VwGH v. 16.6.2001, 2001/14/0103).

Das im oben zitierten Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes neben der Eingliederung in den betrieblichen Organismus genannte Kriterium des fehlenden Unternehmerwagnisses ist im vorliegenden Fall ebenfalls erfüllt. Ein Unternehmerwagnis ist nämlich nur dann zu bejahen, 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 (vgl. VwGH vom 23.4.2001, 2001/14/0054 und 2001/14/0052).

Wie der Verwaltungsgerichtshof in den Erkenntnissen vom 21.12.1999, 99/14/0255, und vom 26.7.2000, 2000/14/0061, ausgesprochen hat, steht im Vordergrund dieses Merkmales, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft. In die Überlegungen einzubeziehen sind aber auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen bei nicht überwälzbaren Ausgaben ergeben.

Der Geschäftsführer erhielt im Streitzeitraum monatliche Akontozahlungen in Höhe von ATS 60.000,- bzw. ab November 2000 in Höhe von ATS 120.000,-. Ein Ausgleich von zu hohen bzw. zu niedrigen Akontozahlungen – wie dies in Pkt. 4 des Werkvertrages vom 1. September 1995 vorgesehen ist – erfolgte im Streitzeitraum nie. Daraus ist abzuleiten, dass

im zu beurteilenden Fall die monatlichen Akontozahlungen im Vordergrund standen und die tatsächlich **erhaltenen** Bezüge nicht erfolgsabhängig waren.

Dass sich Wagnisse aus nicht überwälzbaren Ausgaben ergeben hätte, wurde von der Bw. nicht behauptet und ist auch auf Grund der Aktenlage - der Geschäftsführer der Bw. machte in den Streitjahren das Betriebsausgabenpauschale in Höhe von 6% geltend - nicht ersichtlich.

Die Berufung war in Anbetracht obiger Ausführungen als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 10. März 2005