



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bwin. , vertreten durch Böhm & Partner gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 11. August 1999, betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum DB für die Kalenderjahre 1994 bis 1998 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die Fälligkeit der Abgaben erfährt keine Änderung.

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 ab Zustellung Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer bei der Berufungswerberin durchgeführten Lohnsteuerprüfung über die Zeit vom 1.1.1994 bis 31.12.1998 wurde u.a. festgestellt, dass die an den wesentlich (75 %) beteiligten Gf. bezahlten Vergütungen nicht in die Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum

Dienstgeberbeitrag einbezogen wurden. Auf Grund dieser Feststellungen wurde mit Abgabenbescheid vom 11.8.1999 der auf die Geschäftsführerbezüge entfallende Dienstgeberbeitrag (S 311.313,--) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (S 32.165,--) nachgefordert.

Dagegen wurde Berufung eingebracht und im Wesentlichen eingewendet, dass der Gf. eine genau definierte Vergütung erhalte, nämlich 40 % all jener Markterlöse, die vorwiegend durch ihn erbracht würden. Damit sei seine Entschädigung nach oben hin genau definiert und begrenzt. Die Art und Weise, wie sich der Gf. seine Entschädigungen auszahlen lasse, sei ihm überlassen. Er lasse sich eben im Rahmen der ihm zustehenden Gesamtvergütung einen Teil durch Sachleistungen abgelden und bekomme daher nur die um diese Leistungen gekürzten Differenzbeträge in Barem ausbezahlt. Er fordere völlig unregelmäßige Auszahlungsbeträge an, die jedoch insgesamt die vereinbarte Vergütung nicht übersteigen dürften, eine regelmäßige Gehaltsauszahlung sei nicht vorgesehen. Somit erhalte er nicht neben Bezügen auch noch GSVG-Pflichtbeiträge ersetzt und eine Wohnung bzw. einen PKW zur Verfügung gestellt, sondern er lasse sich auf die ihm zustehende Gesamtvergütung die KFZ-Aufwendungen als auch die Wohnungsmiete anrechnen. Es stehe ihm daher von vorneherein weder ein Firmen-PKW für Privatfahrten noch eine Dienstwohnung zur Verfügung. Die Tätigkeitsvergütung sei daher praktisch zu 100 % erfolgsorientiert und von den tatsächlich erbrachten Umsätzen des Gf. abhängig. Somit liege in jedem Falle ein Unternehmerrisiko vor. Die Urlaubs-, Krankheits- und Vertretungsregelung in der getroffenen Vereinbarung sowie der Umstand, dass sich das Vertragsverhältnis nicht automatisch verlängere, sondern bis zum 30.9. eines Jahres für das nächste Jahr immer wieder neu begründet werden müsse, würden eindeutig das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses auf Seiten des Gf. aufzeigen. Das bestehende Unternehmerwagnis werde auch dadurch klar ersichtlich, dass der Gf. im Jahre 1994 S 1,6 Mio. an Vergütungen habe erwirtschaften können und die Vergütungen in den Folgejahren ständig gesunken seien. Erst ab 1997 sei wieder eine Stabilisierung, jedoch auch unter den Vergütungen des Jahres 1994, eingetreten. Als wichtigstes Merkmal für die Verpflichtung zur Leistung eines Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe sehe es der Verwaltungsgerichtshof an, dass insbesondere das Fehlen eines Unternehmerrisikos für ein Dienstverhältnis spreche. Als weiteres für ein Dienstverhältnis sprechendes Merkmal werde auf die laufende Gehaltsauszahlung verwiesen. Aus obiger Sachverhaltsdarstellung gehe jedoch klar hervor, dass auf den gegenständlichen Fall keines der beiden Kriterien zutrefte, weshalb weder eine Verpflichtung zur Leistung des DB noch des DZ gegeben sei.

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 - 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 folgende: fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, 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 Delegation 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 somit 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 Merkmales 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. Dabei

kommt es, wie der VwGH in den Erkenntnissen vom 21.12.1999, 99/14/0255 und vom 26.7.2000, 2000/14/0061, erkannt hat, auf die tatsächlichen Verhältnisse an. Im Vordergrund dieses Merkmales steht, 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 überwältzbaren Ausgaben ergeben. Die Tragung der mit der Tätigkeit verbundenen Auslagen bzw. Spesen oder die Zurverfügungstellung von Firmenwägen durch die GmbH sprechen auf der Ausgabe Seite eindeutig gegen ein Unternehmerwagnis des Geschäftsführers. Der Umstand, dass sich der Geschäftsführer in vollem Umfang vertreten lassen konnte, schließt die grundsätzliche Verpflichtung zur persönlichen Ausübung der Tätigkeit nicht aus (VwGH-Erk. 18.2.1999, 97/15/0175).

Hiezu ist festzustellen, dass sich die Berufungswerberin mit der Unternehmensberatung befasst und der Gf. geprüfter Unternehmensberater ist. Er übt diese Tätigkeit im Rahmen der Rechtsmittelwerberin weisungsfrei und im weitaus überwiegenden Ausmaß bei den Mandanten aus. Für all jene Markterlöse, die ausschließlich oder vorwiegend durch ihn erbracht wurden, wurde ihm ein Honorar in Höhe von 40 % der erzielten Umsätze bezahlt. Diese Vergütungen betrugen in den einzelnen Kalenderjahren: 1994: S 1.658.136,--, 1995: S 1.418.701,--, 1996: S 1.137.987,65, 1997: S 1.394.153,06 und 1998: S 1.309.096,--. (Auch in den drei folgenden Kalenderjahren bewegte sich die Vergütung ungefähr in der Größenordnung der Jahre 1996 und 1997). Entsprechend § 1014 ABGB ist die GmbH verpflichtet, dem Geschäftsführer seine Barauslagen zu ersetzen (vgl. Reich-Rohrwig, Das österreichische GmbH-Recht 2/100). Dem kam die Berufungswerberin nach und ersetzte ihrem Geschäftsführer alle Reisekosten. Dem Geschäftsführer stand auch ein Firmen-PKW zur Verfügung.

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 vom 19.6.2002, 2002/15/0084 - 00086, kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis beim Geschäftsführer vor. Das Fehlen eines Anspruches auf Urlaub und auf Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall hängen nicht mit dem Unternehmerwagnis, sondern mit dem sozial gestalteten Arbeitsrecht und mit der auf Grund gesellschaftsrechtlicher Beziehungen fehlenden Weisungsgebundenheit zusammen (vgl. das vorhin zitierte VwGH-Erkenntnis). Außerdem ändern Einkommenseinbußen eines wesentlich beteiligten, in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft eingegliederten Gesellschafter-Geschäftsführers durch einen Verhinderungsfall (etwa durch Krankheit oder durch die Verpflichtung, im Verhinderungsfall

auf eigene Kosten für eine Vertretung zu sorgen) nichts an den gegen ein Unternehmerrisiko sprechenden, für die DB-Pflicht maßgebenden Erfolgsunabhängigkeit seiner Bezüge (VwGH 28.5.2002, 2001/14/0057). Schwankungen der Bezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführers entsprechend der Ertragslage der Gesellschaft lassen noch keinen Rückschluss auf eine tatsächliche Erfolgsabhängigkeit von der Tätigkeit des Geschäftsführers und damit auf ein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis zu (VwGH 12.9.2001, 2001/13/0203 und vom 27.2.2002, 2001/13/0103). Bei Beurteilung des Unternehmerwagnisses ist nicht nur darauf abzustellen, in welcher Höhe die Einnahmen des Geschäftsführers vertraglich allenfalls gekürzt werden könnten, sondern auch darauf, wie wahrscheinlich der Eintritt einer solchen Einnahmensenkung ist (VwGH 26.6.2001, 2001/14/0103). Die Art der Tätigkeit, die Abhängigkeit der Vergütung von den Umsätzen (nicht hingegen vom Gewinn) und die geringen Schwankungen der Geschäftsführervergütungen über einen Zeitraum von acht Jahren lassen darauf schließen, dass im vorliegenden Fall beim Geschäftsführer kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis gegeben ist (vgl. VwGH 23.1.2002, 2001/13/0108, 0213). Auch die Einkünfte von nichtselbständig tätigen Vertretern hängen maßgeblich von den Umsätzen ab. Ausgabenseitig liegt durch den Ersatz der Reisekosten zusätzlich zur Geschäftsführervergütung ebenfalls kein Unternehmerrisiko vor.

Unbestritten ist, dass laut den Buchhaltungsunterlagen (Konto Geschäftsführervergütung) die Geschäftsführervergütungen jährlich ausbezahlt wurden, wobei monatliche Akontozahlungen geleistet und diverse Zahlungen des Gesellschafter-Geschäftsführers über dieses Verrechnungskonto geleistet wurden. Derartiges steht nach der Rechtsprechung des VwGH der Annahme einer "laufenden Entlohnung" nicht entgegen (vgl. Erk. 29.1.2002, 2001/14/0167).

Der im gegenständlichen Fall zur Anwendung kommende Steuertatbestand stellt nicht darauf ab, welchem Vertragstyp das Zivilrecht das konkrete Anstellungsverhältnis des Geschäftsführers zuordnet (VwGH 10.5.2001, 2001/15/0061). Auf die zivilrechtlichen Berufungsausführungen, wonach im gegenständlichen Fall ein Werkvertrag (§ 1151 Abs. 1 ABGB) anzunehmen sei, war nach dem VwGH-Erk. 29.5.2001, 2001/14/0077, nicht einzugehen.

Auch kann bei den vom Geschäftsführer zu erfüllenden Aufgaben (Geschäftsführertätigkeit und Ausübung der Tätigkeit als Unternehmensberater seit 1987) 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.

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

Die Berufung war als unbegründet abzuweisen.

Linz, 17. März 2003