



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der V-MH GesmbH, 9020 Klagenfurt, WP3, vertreten durch Dr. Johann Rebernig, Steuerberater, 9020 Klagenfurt, Radetzkystraße 24, vom 7. Mai 2002 gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid des Finanzamtes Klagenfurt, vertreten durch ADir Dieter Hanneschläger, vom 17. April 2002 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 2001 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Für den Zeitraum vom 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 2001 werden festgesetzt:

Der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen mit € 9.787,53 (S.134.679,30) und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag mit € 1.078,63 (S.14.842,23).

Entscheidungsgründe

Die Fa. V-MH GesmbH (im Folgenden Bw.) hat als Unternehmensgegenstand den Handel mit Metallen. Herr A.O. (im Folgenden A.O.) hält an ihr einen Geschäftsanteil von 100% und ist ihr einziger Geschäftsführer.

Bei der Bw. fand im Jahre 2002 eine den Zeitraum 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 2001 umfassende Lohnsteuerprüfung statt. Dabei stellte der Prüfer fest, dass die von der Bw. an den wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer ausbezahlten Gehälter und

sonstigen Vergütungen als Arbeitslohn im Sinne des § 41 Abs. 2

Familienlastenausgleichsgesetz 1967 (FLAG) in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1992, BGBl. Nr. 818/1993, zu qualifizieren und diese folglich in Höhe von € 60.538,57/S 833.028,85 (1997), € 62.467,93/S 859.577,52 (1998), € 66.940,56/S 921.122,15 (1999), € 69.990,27/S 963.087,12 (2000) und € 70.237,03/S 966.482,67 (2001) der Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zuzurechnen seien. In seinem Bericht verwies der Prüfer nach Zitierung der anzuwendenden Gesetzesbestimmungen auf die zahlreichen diesbezüglich ergangenen abweisenden Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes.

Das Finanzamt folgte der Ansicht des Prüfungsorganes, erließ gegenüber der Bw. einen entsprechenden Haftungs- und Abgabenbescheid und setzte auf Grund der o.a. Prüfungsfeststellungen mit Bescheid vom 17. April 2002 den Dienstgeberbeitrag mit insgesamt € 14.857,85/S 204.448,47 (1997 S 37.486,30, 1998 S 38.680,99, 1999 S 41.450,50, 2000 S 43.338,92 und 2001 S 43.491,72) sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag mit insgesamt € 1.601,78/S 22.040,97 (1997 S 4.165,14, 1998 S 4.297,89, 1999 S 4.605,61, 2000 S 4.526,51 und 2001 S 4.445,82) fest.

In der gegen diesen Haftungs- und Abgabenbescheid eingebrachten Berufung vom 7. Mai 2002 brachte die Bw. vor, dass die Einkünfte des Geschäftsführers erfolgsabhängig gewesen und nach der jahrelangen betrieblichen Übung anlässlich der Bilanzvorbesprechung im nachhinein festgelegt worden seien. Die Höhe der Vergütung richte sich nach dem Umfang des vom Geschäftsführer persönlich vermittelten und betreuten Geschäftsvolumens bzw. des sich daraus ergebenden Rohgewinnes. Als Höchstgrenze für die Vergütung sei – neben der GSVG-Übernahme – ein Betrag von S 700.000,00 vorgesehen gewesen. Nachdem in den Jahren 1997 bis 1999 der Rohgewinn aus dem vom Geschäftsführer betreuten Geschäftsvolumen jeweils über 20 Millionen Schilling betragen habe, wäre dem Geschäftsführer jeweils die Höchstgrenze der Vergütung zugestanden. Dem Geschäftsführer seien jedoch keine laufenden Bezüge zugestanden, sondern sei jeweils nach der Bilanzvorbesprechung eine Buchung der Geschäftsführervergütung auf das entsprechende Aufwandskonto vorgenommen worden. Für die Jahre ab 2000 stehe dem Geschäftsführer angesichts der schwierigen wirtschaftlichen Situation sowie des bestehenden Liquiditätsengpasses eine Geschäftsführervergütung nicht zu. Die im bekämpften Bescheid für die Jahre 2000 und 2001 angesetzten angeblichen Geschäftsführerbezüge seien daher weder ausbezahlt worden noch hätte der Geschäftsführer einen Anspruch auf Auszahlung gehabt.

Mit einem ergänzenden Schreiben vom 1. September 2004 gab der steuerliche Vertreter der Bw. bekannt, dass im Jahre 2000 an Geschäftsführervergütung Sozialversicherungsbeiträge in Höhe von S 211.144,78 sowie der Sachbezugswert für die Benützung des firmeneigenen

Kraftfahrzeuges von S 84.000,00 sowie im Jahre 2000 der Sachbezugswert für die Benützung eines Kraftfahrzeuges zugeflossen seien. Die von der Buchhaltung vorläufig buchhalterisch vorgemerkten Barbezüge von jeweils S 700.000,00 seien nicht ausbezahlt worden, da die finanzielle Lage der Gesellschaft einen Barbezug nicht mehr zugelassen habe. Eine schriftliche Entlohnungsvereinbarung zwischen der Bw. und ihrem Geschäftsführer liege nicht vor.

Das Finanzamt wurde unter Zugrundelegung der o.a. Äußerung der Bw. am 1. September 2004 dahin gehend in Kenntnis gesetzt, dass der gegenständlichen Berufung teilweise statt zu geben wäre; das Finanzamt stimmte der beabsichtigten Vorgangsweise am selben Tage zu.

Aus den Veranlagungsakten der Bw. geht hervor, dass diese Einkünfte aus Gewerbebetrieb in folgender Höhe erzielte: € 35.695,95/S 491.187,00 (1997), € - 15.296,69/S - 210.487,00 (1998), € - 61.276,72/S - 843.186,00 (1999), € - 625.863,17/S - 8.612.065,00 (2000) und € - 1.998.656,42/S - 27.502.112,00 (2001).

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Nach § 41 Abs. 2 leg. cit. in der ab 1994 anzuwendenden Fassung 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.

§ 41 Abs. 3 FLAG idF BGBl. Nr. 818/1993 normiert, dass der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Absatz 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, zu berechnen ist, 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.

Die Regelung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Beitragsgrundlage zu erheben ist, findet sich in § 57 Abs. 4 HKG idF BGBl. Nr. 958/1993 bzw. § 57 Abs. 7 und 8 HKG idF BGBl. Nr. 661/1994, für Zeiträume ab 1. Jänner 1999 in § 122 Abs. 7 und 8 WKG 1998.

Die Bestimmung des § 41 FLAG definiert also die beitragspflichtigen Bezüge und soll gleichzeitig eine klare Abgrenzung von den beitragsfreien Bezügen gewährleisten. Auf Grund des Gesetzeswortlautes ist folglich bei den beitragspflichtigen Arbeitslöhnen von zwei Gruppen von Bezügen auszugehen:

- Arbeitslöhne, die an Dienstnehmer im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 gewährt werden.
- Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 (zweiter Teilstrich), die an Personen gewährt werden, die an Kapitalgesellschaften wesentlich beteiligt sind.

Gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 (zweiter Teilstrich) 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) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Streit besteht darüber, ob die von der Bw. in den Kalenderjahren 1997 bis 2001 für die Geschäftsführertätigkeit an den wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer ABO. ausbezahlten Gehälter und sonstigen Vergütungen als Einkünfte nach § 22 Z. 2 EStG 1988 (zweiter Teilstrich) zu qualifizieren und folglich sowohl in die Beitragsgrundlage des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen als auch in die Beitragsgrundlage des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind oder nicht.

Der Verfassungsgerichtshof hat in den Erkenntnissen Zen. G 109/00 und G 110/00, jeweils vom 1. März 2001, mit dem die Anfechtungsanträge des Verwaltungsgerichtshofes auf (teilweise) Aufhebung einiger Gesetzesbestimmungen des EStG 1988, des FLAG sowie des KommSt 1993 im Zusammenhang mit der Dienstgeberbeitrags- und Kommunalsteuerpflicht der an wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer gewährten Tätigkeitsvergütungen abgewiesen wurden, 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. Ebenso hat der Verfassungsgerichtshof aufgezeigt, dass dies insbesondere für die Merkmale der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus und das Fehlen des Unternehmerwagnisses nicht zutrifft.

Zu den Merkmalen, die vor dem Hintergrund der Weisungsungebundenheit ihre Indizwirkung verlieren, gehören nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor allem folgende: fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, Anwendung typisch arbeitsrechtlicher Vorschriften wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz, sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegation von bestimmten Arbeiten (vgl. u.a. Erkenntnisse des VwGH vom 17. Dezember 2001, Zl. 2001/14/0194, sowie vom 25. November 2002, Zl. 2002/14/0080).

Der Verwaltungsgerichtshof hat weiters in zahlreichen Erkenntnissen (zuletzt etwa vom 24. Oktober 2002, ZI. 2002/15/0160, vom 26. November 2002, ZI. 2002/15/0178, und vom 28. November 2002, ZI. 2001/13/0117) mit ausführlicher Begründung erkannt, dass das in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 normierte Vorliegen der sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses abgesehen vom hinzuzudenkenden Merkmal der Weisungsgebundenheit vor allem auf folgende Kriterien abstellt:

- die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft und
- das Fehlen des Unternehmerwagnisses.

Von Bedeutung ist auch noch das Merkmal der laufenden (wenn auch nicht notwendigen monatlichen) Entlohnung. Ausgehend von den genannten Kriterien ist zu beurteilen, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die für ein Dienstverhältnis sprechenden Kriterien im Vordergrund stehen.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist dann gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 23. April 2001, ZI. 2001/14/0054; Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer 21, § 19 Anm. 72f.). Die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist von einem funktionalen Verständnis des Begriffes der Eingliederung des Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der GmbH geprägt. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für die Eingliederung (vgl. Erkenntnisse des VwGH vom 21. Dezember 1999, ZI. 99/14/0255, vom 27. Jänner 2000, ZI. 98/15/0200, und vom 26. April 2000, ZI. 99/14/0339).

Der Gesellschafter-Geschäftsführer A.O. vertritt die Bw. laut Firmenbuch bereits seit 21. Jänner 1993 selbständig. Auf Grund der andauernden und kontinuierlichen Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung hat der Prüfer die Eingliederung des Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der Bw. als gegeben angenommen. Auf Grund der im Übrigen von der Bw. unwidersprochen gebliebenen Tatsache, dass der Geschäftsführer durch Jahre hindurch in dieser Funktion im Interesse der Bw. tätig geworden ist, ist auf dessen Eingliederung in den geschäftlichen Organismus zu schließen.

Von einem Unternehmerwagnis ist dann auszugehen, 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 aufkommt. Dabei kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse an: Im Vordergrund dieses Merkmales

steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 25. November 2002, Zl. 2002/14/0080). In diese Überlegungen einzubeziehen sind aber auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen bei nicht überwälzbaren Ausgaben ergeben.

Für das Vorliegen des Unternehmerrisikos auf der Einnahmenseite führte die Bw. ins Treffen, dass sich die Höhe der Vergütung des Geschäftsführers nach dem Umfang des vom ihm persönlich vermittelten und betreuten Geschäftsvolumens bzw. des daraus erzielten Rohgewinnes richte. Als Höchstgrenze für die Vergütung sei – neben der GSVG-Übernahme – ein Betrag von S 700.000,00 vorgesehen gewesen, der zufolge des in den Jahren 1997 bis 1999 erzielten Rohgewinnes von jeweils über 20 Millionen Schilling in den betreffenden Jahren zur Auszahlung gebracht worden sei.

Die Betrachtung der tatsächlichen Abwicklung des Geschäftsführerverhältnisses zeigt, dass dem Gesellschafter-Geschäftsführer von 1997 bis 1999 neben Sozialversicherungsbeiträgen jährlich ein Betrag von S 700.000,00 an Vergütungen zugeflossen ist sowie diesem ein Kraftfahrzeug zur Benützung überlassen wurde, dessen Sachbezugswert mit jährlich S 84.000,00 in Ansatz zu bringen ist. In den Jahren 2000 flossen dem Geschäftsführer Sozialversicherungsbeiträge zu und stand diesem im Jahre 2000 und 2001 ein Kraftfahrzeug (Sachbezugswert jeweils S 84.000,00) zur Verfügung.

In ihrem wirtschaftlichen Gehalt ist die zwischen der Gesellschaft und ihrem Geschäftsführer erfolgte Entlohnung in Form der Geschäftsführervergütung in den Jahren 1997 bis 1999 als Vereinbarung eines Fixums zu betrachten, weil dem Geschäftsführer ein von vorneherein festgelegtes (Höchst-)Entgelt gebührte. Wenn die Bw. die Erfolgsabhängigkeit der Bezüge mit den vom Geschäftsführer für die Bw. erzielten Erfolgen zu begründen versucht, so geht dies insofern ins Leere, als als Maßstab für dieses Kriterium die wirtschaftlichen Erfolge der Gesellschaft als solche und nicht die ihres Geschäftsführers heranzuziehen sind. Ausschlaggebend ist in diesem Zusammenhang nämlich, ob die an den Geschäftsführer ausbezahlten Vergütungen in einem nachvollziehbaren Zusammenhang mit den wirtschaftlichen Parametern der Gesellschaft zu bringen sind (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. März 2002, Zl. 2001/13/0071). Dass diese Voraussetzungen nicht gegeben sind, zeigt alleine schon der Umstand, dass trotz der in den Jahren 1998 und 1999 gegebenen Verlustsituation der Bw. Geschäftsführerbezüge in gegenüber dem vorangehenden Gewinnjahr unveränderter Höhe zur Auszahlung gebracht wurden; ein Risiko des Gesellschafter-Geschäftsführers der Bw., wie es für Unternehmer üblich ist, liegt bei der gegenständlichen Konstellation nicht vor (vgl. u.a. Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. Dezember 2002, Zl. 2001/13/0074, und vom 28. Jänner 2003, Zl. 2001/14/0048).

Soferne die Bw. darauf verweist, dass die Geschäftsführervergütungen jeweils "nach der Bilanzvorbesprechung in Einem auf das entsprechende Aufwandskonto verbucht worden seien" und allenfalls darin ein Indiz gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sieht, ist dem entgegen zu halten, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine laufende Entlohnung bereits dann anzunehmen ist, wenn die Geschäftsführervergütungen einmal jährlich dem Verrechnungskonto gutgeschrieben werden (vgl. Erkenntnis vom 27. August 2002, Zl. 2002/14/0094).

Für die Einnahmenseite muss daher insgesamt gesagt werden, dass im gegenständlichen Fall mangels erfolgsorientierter Entlohnung ein Unternehmerrisiko des Gesellschafter-Geschäftsführers nicht gegeben ist.

Der Gesellschafter-Geschäftsführer hat in seinem Einkommensteuererklärungen in den Jahren 1997 bis 2001 bei Ermittlung seiner Einkünfte aus seiner Geschäftsführertätigkeit als Betriebsausgaben neben den Sozialversicherungsbeiträgen lediglich das Betriebsausgabenpauschale in Höhe von 6% der Einnahmen geltend gemacht. Bei Ausgaben in der angeführten Größenordnung ist ein ausgabenseitiges Risiko des Gesellschafter-Geschäftsführers ebenfalls nicht zu erkennen.

Das Finanzamt hat zu Recht die Betätigung des Gesellschafter-Geschäftsführers als solche im Sinne des § 22 Z. 2 EStG 1988 qualifiziert und daraus die Rechtsfolgen hinsichtlich Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag gezogen. Die Berufung erwies sich somit dem Grunde nach als unbegründet.

Als berechtigt erwies sich das Berufsbegehren jedoch hinsichtlich der Verminderung der Bemessungsgrundlagen in den Jahren 2000 und 2001. Diese waren dahingehend abzuändern, als im Jahre 2000 lediglich die Sozialversicherungsbeiträge sowie der Sachbezugswert für die Kraftfahrzeugbenützung (insgesamt S 295.144,78) sowie im Jahre 2001 lediglich der Sachbezugswert für die Kraftfahrzeugbenützung (S 84.000,00) der Berechnung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zu Grunde zu legen waren.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 3. September 2004