



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 2

GZ. RV/1798-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der EG., vertreten durch Dr. JW., vom 19. Juni 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Vöcklabruck vom 21. Mai 2002, betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 1999 bis 31. Dezember 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer bei der Berufungswerberin durchgeführten Lohnsteuerprüfung über die Zeit vom 1. Jänner 1999 bis 31. Dezember 2001 wurde festgestellt, dass die an die beiden zu 50 % beteiligten Geschäftsführer bezahlten Vergütungen von je S 294.000,-- jährlich (S 1,764.000,-- für drei Jahre) nicht in die Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einbezogen worden seien. Im Prüfungszeitraum seien die Entgelte immer gleich hoch gewesen, so dass hinsichtlich der Verluste in den vergangenen Jahren von einem Unternehmerrisiko der Geschäftsführer nicht gesprochen werden könne.

Auf Grund dieser Feststellung wurde mit Abgabenbescheid vom 21. Mai 2002 der auf die Geschäftsführerbezüge entfallende Dienstgeberbeitrag (€ 5.768,77) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (€ 581,09) nachgefordert.

Die dagegen vom bevollmächtigten Vertreter eingebrachte Berufung vom 19.6.2002 langte am 20.6.2002 beim Finanzamt ein. Die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer seien als Unternehmer anzusehen, weil sie weder an eine Arbeitszeit gebunden seien noch sich an

eine solche halten müssten. Schließlich habe das Finanzamt ihre Einkünfte als solche aus selbständiger Arbeit versteuert. Die Geschäftsführer seien in ihrer Handlungsweise völlig frei und eigenverantwortlich gewesen. Auch die Tatsache, dass sie sich ihre Geschäftsführervergütung zwölfmal im Jahr haben auszahlen lassen, entspreche nicht dem Verhalten eines Dienstnehmers, der seine Vergütungen üblicherweise vierzehnmal erhalte. Die regelmäßige Auszahlung sei nicht schädlich, denn sie entspreche lediglich dem Normalverhalten eines geordneten Menschen, nicht mehr und nicht weniger. Ebenso spreche die regelmäßige Arbeitsleistung weit über dem Ausmaß eines Dienstnehmers eben genau dem Verhaltensmuster eines Unternehmers, der nicht die Arbeitsleistung nach der Uhr, sondern nach getaner Arbeit beurteile. Auch das Nichtvorliegen von Urlaubsaufzeichnungen oder Krankenstandsaufzeichnungen sei nicht auf Bequemlichkeit gegründet, sondern sei angesichts des unternehmerischen Gesamtverhaltens entbehrlich. In der Vergangenheit sei die Verrechnung von leistungsbezogenen Vergütungen ebenfalls nicht wesentlich gewesen, weil relativ gleiche Unternehmensergebnisse eine besondere Beachtung bei der Entgeltbemessung ebenfalls entbehrlich gemacht hätten. Es sei ja darüberhinaus bei den Alleingesellschaftern ohne Bedeutung, weil ihnen das Restergebnis ohnehin früher oder später voll zukomme. Eine Sondervergütung wäre nur eine Vorverlagerung des für sie ohnehin verfügbaren Jahresergebnisses gewesen. Im Übrigen sei auch das Recht auf Ausschüttung des Jahresgewinnes im gegenständlichen Fall bei weitem nicht ausgeschöpft worden. Unter den obigen Aspekten mute eine Unterstellung der Geschäftsführer als Dienstnehmer – bei Versagung der steuerlichen Vorteile eines Dienstnehmers – als nicht der Rechtsordnung entsprechend an, weshalb die Aufhebung des angefochtenen Bescheides und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt werde.

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.

Die gesetzliche Grundlage für die Erhebung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag bildet § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (WKG).

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, Abfertigung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz, sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegation von bestimmten Arbeiten (vgl. dazu insbesondere VfGH 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 Einnahmensschwankungen 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.

Hiezu ist festzustellen, dass jedem der beiden zu je 50 % an der Berufungswerberin beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer in den Kalenderjahren 1999 bis 2001 ein jährlicher Geschäftsführerbezug von S 294.000,-- zugeflossen ist. Der handelsrechtliche Verlust der Rechtsmittelwerberin hat im Kalenderjahr 1999 S 2,286.816,--, im Kalenderjahr 2000 S 902.573,-- und im Kalenderjahr 2001 S 66.059,-- betragen. Im Vordergrund des Unternehmerwagnisses steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmensschwankungen trifft. Ein die Dienstgeberbeitragspflicht ausschließendes einnahmenseitiges Unternehmerrisiko der Gesellschafter-Geschäftsführer ist aber bei regelmäßigen jährlichen Geschäftsführerbezügen nicht zu erkennen (VwGH 17.10.2001, 2001/13/0097).

Entsprechend § 1014 ABGB ist die GmbH verpflichtet, dem Geschäftsführer seine Barauslagen zu ersetzen (vgl. Reich-Rohrwig, Das österreichische GmbH-Recht 2/100). Aus den Einkommensteuererklärungen der Gesellschafter-Geschäftsführer für die Kalenderjahre 1999 bis 2001 ist jedenfalls ersichtlich, dass ihnen bei den als Einkünfte aus selbständiger Arbeit erklärten Geschäftsführerbezügen neben den Sozialversicherungsbeiträgen keine das 6 %ige Pauschale übersteigenden Ausgaben erwachsen sind. Ein ausgabenseitiges Unternehmerrisiko ist im Prüfungszeitraum nicht vorgelegen.

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 bei den Geschäftsführern vor.

Unbestritten ist, dass laut den vorgelegten Unterlagen die Geschäftsführervergütungen monatlich ausbezahlt wurden. Nach der Rechtsprechung des VwGH ist jedenfalls eine "laufende Entlohnung" gegeben (vgl. Erk. 29.1.2002, 2001/14/0167).

Auch kann bei den von den Geschäftsführern zu erfüllenden Aufgaben (Geschäftsführertätigkeit laut Firmenbuch seit März 1994) 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 der wesentlich beteiligten Geschäftsführer somit - unter Außerachtlassung der Weisungsgebundenheit - die Merkmale eines Dienstverhältnisses auf, sodass die von der Gesellschaft bezogenen Vergütungen der Geschäftsführer als Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind.

Dem Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung kann aus folgenden Gründen nicht stattgegeben werden. Nach der bis 2003 geltenden Fassung des § 260 Abs. 2 BAO waren die Berufungssenate zur Erledigung von Rechtsmitteln gegen die Abgabenbescheide über die veranlagte Einkommensteuer, die veranlagte Körperschaftssteuer, die Gewerbesteuer, die Umsatzsteuer, für Feststellungsverfahren gemäß der §§ 186, 187 und 188 BAO bzw. für Bescheide, mit denen diese Verfahren wiederaufgenommen wurden, zuständig. Die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung war gemäß § 284 Abs. 1 BAO somit nur in Senatsfällen möglich. Nach Ritz BAO-Handbuch, Seiten 216 u. 217 traten die Bestimmungen über die mündliche Verhandlung (nach § 323 Abs. 10 BAO) mit 1. Jänner 2003 in Kraft; sie sind auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen anzuwenden. Aus dem zweiten Satz des § 323 Abs. 12 BAO ergab sich allerdings in den Bereichen bisheriger monokratischer Entscheidungszuständigkeit die Möglichkeit einer "Nachholung" von Anträgen auf mündliche Verhandlung. Danach konnten Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung abweichend von § 284 Abs. 1 Z 1 BAO (Antrag nur in Berufung, Vorlageantrag oder Beitrittserklärung stellbar) bis 31. Jänner 2003 für Berufungen, **über die nach bisheriger Rechtslage nicht durch den Berufungssenat zu entscheiden war**, gestellt werden. Sie waren ab In-Kraft-Treten des § 323 Abs. 12 BAO (somit am Tag der Kundmachung des AbgRmRefG im Bundesgesetzblatt, **daher erstmals am 26. Juni 2002**) **zulässig**, wirkten aber erst ab 1. Jänner 2003 (vgl. 1128 BlgNR 21. GP, 17).

Im vorliegenden Fall wurde der einzige Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung jedoch bereits am 20.6.2002 gestellt, weshalb ihm keine Zulässigkeit zukommt. Somit war eine beantragte mündliche Berufungsverhandlung nicht durchzuführen.

Die Berufung war als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 16. November 2004