

GZ. RV/0097-K/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat 2 am 24. März 2004 über die Berufung der Bw., vertreten durch Gerhard Pouschner, gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid des Finanzamtes St. Veit Wolfsberg, vertreten durch OR Dr. Manfred Thalmann und ADir Peter Haralter, betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) über den Zeitraum vom 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 2000 nach in Klagenfurt durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt 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

Die Bw. ist eine GesmbH, deren Unternehmensgegenstand das Transport- und Handelsgewerbe ist. Herr W.R. hält einen Geschäftsanteil von 80% und ist deren einziger Geschäftsführer.

Bei der Bw. fand im Jahre 2001 eine den Zeitraum vom 1. Jänner 1997 bis zum 31. Dezember 2000 umfassende Lohnsteuerprüfung statt. Dabei stellte der Prüfer u.a. fest, dass die von der Bw. an den wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer ausbezahlten Gehälter als Arbeitslohn im Sinne des § 41 Abs. 2 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 (FLAG) in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1992, BGBI. Nr. 818/1993, zu qualifizieren und diese folglich in Höhe von € 60.841,70/S 837.200,-- (1997), € 63.588,73/S 875.000,-- (1998), € 63.588,73/S 875.000,-- (1999) und € 21.801,85/S 300.000,-- (2000) der Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zuzurechnen seien.

In seinem Bericht über die durchgeführte Lohnsteuerprüfung hielt der Prüfer fest, dass Ausgangspunkt für die Entlohnung des Geschäftsführers der Geschäftsführervertrag vom 11. Oktober 1994 sei. Dieser Vertrag sieht hinsichtlich der Entlohnung des Geschäftsführers Folgendes vor:

“§ 4 Entgelt

Für die ordnungsgemäße Erbringung seiner Leistungen hat der Geschäftsführer Anspruch auf Entgelt nach folgender Regelung:

Das Entgelt des Geschäftsführers wird endgültig im Zuge der Erstellung des Jahresabschlusses ermittelt. Er hat Anspruch auf eine Umsatzbeteiligung von 7 % der Umsatzerlöse max. jedoch jährlich von S 700.000,-. Weiters hat er Anspruch auf Ersatz der ihm vorgeschriebenen Versicherungsbeiträge gem. GSVG. Der Anspruch auf die Umsatzbeteiligung sowie auf den Ersatz der SV-Versicherungsprämien besteht jedoch nur insoweit, als diese Beträge im EGT (Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit) des jeweiligen Geschäftsjahres Deckung finden. Sollten die Geschäftsführerbezüge (Umsatzbeteiligung und Versicherungsbeiträge) im EGT keine Deckung finden, so gebührt dem Geschäftsführer für dieses Geschäftsjahr insoweit kein Entgelt.

Bei ausreichender Liquidität der Gesellschaft kann der Geschäftsführer unterjährig Teilzahlungen für seinen Geschäftsführerbezug verlangen. Zu viel ausbezahlt Beträge sind nach Vorliegen des Jahresabschlusses vom Geschäftsführer unverzüglich zu erstatten."

Der Prüfer führte in seinem Bericht aus, dass als Berechnungsgrundlage für das Entgelt des Geschäftsführers eine Umsatzbeteiligung von 7%, begrenzt mit maximal € 63.588,73/S 875.000,-- (ab 1. Jänner 1998) vereinbart worden sei, dies jedoch nur insoweit als diese Beträge im EGT des jeweiligen Geschäftsjahres Deckung finden. Der Prüfer führte darin

weiters aus, dass dem Geschäftsführer rückwirkend ab 2000 ein Mindestentgelt von € 21.801,85/S 300.000,-- gewährt worden sei.

Diese Regelungen sind in zwei Umlaufbeschlüssen, mit denen jeweils der Entgeltanspruch des Geschäftsführers mit Wirksamkeit ab 1. Jänner 1998 bzw. ab 1. Jänner 2000 abgeändert wurde, festgelegt und haben diese folgenden Wortlaut:

Umlaufbeschluss vom 4. bzw. 9. Juni 1999:

" ... Der Entgeltanspruch des Geschäftsführers lt. Vertrag vom 11. Oktober 1994 wird wie folgt - für Zeiträume ab 1. Jänner 1998 - geändert:

§ 4 Entgelt

Für die ordnungsgemäße Erbringung seiner Leistungen hat der Geschäftsführer Anspruch auf Entgelt nach folgender Regelung:

Das Entgelt des Geschäftsführers wird endgültig im Zuge der Erstellung des Jahresabschlusses ermittelt. Er hat Anspruch auf eine Umsatzbeteiligung von 7 % der Umsatzerlöse max. jedoch jährlich von S 875.000,00. Der Anspruch auf die Umsatzbeteiligung besteht jedoch nur insoweit, als diese Beträge im EGT (Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit) des jeweiligen Geschäftsjahres Deckung finden. Sollten die Geschäftsführerbezüge (Umsatzbeteiligung) im EGT keine Deckung finden, so gebührt dem Geschäftsführer für dieses Geschäftsjahr insoweit kein Entgelt.

Bei ausreichender Liquidität der Gesellschaft kann der Geschäftsführer unterjährig Teilzahlungen für seinen Geschäftsführerbezug verlangen."

Umlaufbeschluss vom 26. bzw. 30. Juli 2001

" ... Der Entgeltanspruch des Geschäftsführers lt. Vertrag vom 11. Oktober 1994 bzw. Beschluss der GV vom Juni 1999 wird wie folgt - und zwar für Zeiträume ab 1. Jänner 2000 - geändert:

§ 4 Entgelt

Für die ordnungsgemäße Erbringung seiner Leistungen hat der Geschäftsführer Anspruch auf Entgelt nach folgender Regelung:

Das Entgelt des Geschäftsführers wird endgültig im Zuge der Erstellung des Jahresabschlusses ermittelt. Er hat Anspruch auf eine Umsatzbeteiligung von 7 % der Umsatzerlöse max. jedoch jährlich von S 875.000,-. Der Anspruch auf die Umsatzbeteiligung besteht jedoch nur insoweit, als diese Beträge im EGT (Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit) des jeweiligen Geschäftsjahres Deckung finden. Sollten die Geschäftsführerbezüge (Umsatzbeteiligung) im EGT keine Deckung finden, so gebührt dem Geschäftsführer für dieses Geschäftsjahr insoweit kein Entgelt. *Dem Geschäftsführer gebührt jedoch ein Mindestentgelt von S 300.000,- jährlich.* Bei ausreichender Liquidität der Gesellschaft kann der Geschäftsführer unterjährig Teilzahlungen für seinen Geschäftsführerbezug verlangen."

Als Begründung für die Einordnung der Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers unter § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 führte der Prüfer vorerst aus, dass der Geschäftsführer infolge der naturgemäß auf Dauer angelegten Verpflichtungen zur Geschäftsführung einen Teil des rechtlichen und wirtschaftlichen Organismus einer Gesellschaft bilde, da er seine Tätigkeit im Interesse dieser Organismus ausüben muss. Unter Hinweis auf mehrere VwGH-Erkenntnisse

spreche eine Geschäftsführung, die kontinuierlich und über einen längeren Zeitraum erfolge, für die Eingliederung in das Unternehmen. Zum Vorliegen des Unternehmerwagnisses führte der Prüfer aus, dass die ausbezahlten Geschäftsführergehälter den diesbezüglich getroffenen Regelungen lediglich in den Jahren 1998 und 1999 entsprochen hätten. Im Jahre 1997 sei § 4 des Geschäftsführervertrages vom 11. Oktober 1994, nach der eine Deckelung der Bezüge nach oben mit max. € 50.871,-- (S 700.000,--) vorgesehen ist, noch unverändert in Geltung gestanden; an Geschäftsführerbezügen seien jedoch in diesem Jahr € 60.500,13/ S 832.500,-- (richtig € 60.841,70/S 837.200,--) ausbezahlt worden. Offenbar in Anpassung an die bessere wirtschaftliche Situation des Unternehmens sei der maximale Betrag sodann mit € 63.588,73 (S 875.000,--) festgelegt worden. Für das Jahr 2000 sei wiederum eine Vereinbarung hinsichtlich einer Mindestentlohnung (von € 21.801,85/S 300.000,--), die zuvor noch nicht im Gesellschaftsvertrag vereinbart gewesen sei, erstellt worden. Unter Beachtung der jeweils tatsächlich verwirklichten Verhältnisse würde sich für die Jahre 1997 bis 1999 kein Anhaltspunkt für tatsächliche, ins Gewicht fallende Schwankungen der Einnahmen ergeben und sei ein Unternehmerrisiko daher nicht gegeben. Für das Jahr 2000 sei erst im nachhinein eine Anpassung der Ansprüche auf Geschäftsführerbezüge erfolgt. Ohne diese Vereinbarung, die rückwirkend erfolgt sei und der im Abgabenrecht keine Bedeutung zukomme, hätte für das Jahr 2000 kein Anspruch auf Geschäftsführerbezüge bestanden. Ein Unternehmerwagnis könne bei starken Schwankungen der Bezüge und gelegentlichem Ausfall dieser Bezüge bei tatsächlicher Rückzahlung der monatlichen Akontozahlungen zwar vorliegen, vom Geschäftsführer frei verfügte Änderungen der Höhe seiner Bezüge hätten aber mit einem Risiko, wie es für Unternehmer eigentlich ist, nichts gemein. An Ausgaben seien in der Einkommensteuererklärung des Gesellschafter-Geschäftsführers lediglich die Sozialversicherungsbeiträge sowie das Betriebsausgabenpauschale geltend gemacht worden. Sozialversicherungsbeiträge stünden in einem bestimmten Verhältnis zu den Einnahmen und würden daher kein Wagnis darstellen. Insgesamt seien auf Grund der Eingliederung des Gesellschafter-Geschäftsführers, des Fehlens des Unternehmerwagnisses und der laufenden Entlohnung die Bezüge des Geschäftsführers DB- und DZ-pflichtig.

Das Finanzamt folge der Ansicht des Prüfungsorganes, erließ gegenüber der Bw. einen entsprechenden Haftungs- und Abgabenbescheid und setzte u.a. auf Grund der o.a. Prüfungsfeststellungen mit Bescheid vom 13. Februar 2003 den Dienstgeberbeitrag mit insgesamt S 131.629,-- (davon entfallend auf die Geschäftsführerbezüge 1997: € 2.737,87/ S 37.674,--, 1998: € 2.861,49/S 39.375,--, 1999: € 2.861,49/S 39.375,--, 2000: € 981.08/ S 13.500,--) sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag mit insgesamt S 14.535,-- (davon

entfallend auf die Geschäftsführerbezüge 1997: € 304,20/S 4.186,--, 1998: € 317,94/S 4.375,--, 1999: € 317,94/S 4.375,--, 2000: € 102,46/S 1.410,--) fest.

In der gegen diesen Haftungs- und Abgabenbescheid eingebrachten Berufung vom 17. März 2003 brachte die Bw. vor, dass Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 bei wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern nach der Judikatur des VwGH dann vorliegen würden, wenn diese zufolge kontinuierlicher und über einen längeren Zeitraum andauernder Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in den Organismus des Betriebes eingegliedert seien, sie unter Bedachtnahme auf die Einnahmen- und Ausgabenschwankungen kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis treffe und sie eine laufende, wenn auch nicht notwendige monatliche Entlohnung erhalten würden. Aus der Formulierung lasse sich unschwer ableiten, dass alle drei Bedingungen erfüllt sein müssten, um von der DB/DZ-Pflicht auszugehen. Dieser Sachverhalt sei im vorliegenden Fall jedoch nicht gegeben, weil den Gesellschafter-Geschäftsführer auf Grund der Einnahmen- bzw. Ausgabenschwankungen ein erhebliches ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko treffe. Die Ausführungen der Abgabenbehörde hinsichtlich Berechnungsmodus und Höhe der Geschäftsführervergütungen in den Jahren 1997 bis 2000 würden nicht bestritten. Die Geschäftsführerbezüge des Jahres 2001 hätten auf Grund der wirtschaftlichen Entwicklung in diesem Geschäftsjahr wie im Jahr 2000 lediglich € 21.801,85/S 300.000,-- betragen, der durchschnittliche Gewinn nach Abzug der Betriebsausgaben von je € 11.918,34 (S 164.000,--) habe sich auf je € 9.810,83 (S 135.000,--) belaufen. In den Jahren 1998 und 1999 hätten bei Geschäftsführerbezügen von je € 63.588,73 (S 875.000,--) die zu versteuernden Einkünfte nach Abzug der Betriebsausgaben in Höhe von je € 14.171,20 (S 195.000,--) je € 49.562,87 (S 682.000,--) betragen. Die Einkünfte des Geschäftsführers seien daher in den Jahren 2000 und 2001 um mehr als 80% geringer gewesen als in den Jahren zuvor. Die Aussage der Abgabenbehörde, in diesem Fall handle es sich nicht um Einnahmen- und Ausgabenschwankungen, die ein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis darstelle, könne sohin nicht aufrechterhalten werden. Auch der Hinweis, wonach der Gesellschafter-Geschäftsführer in seinen Einkommensteuererklärungen lediglich Sozialversicherungsbeiträge nach GSVG sowie das Betriebsausgabenpauschale geltend mache und daraus keine ins Gewicht fallenden Ausgaben vorliegen würden, sei unrichtig. Die Betriebsausgaben seien lediglich aus Vereinfachungsgründen als Pauschale geltend gemacht worden. Die Feststellung, wonach die Sozialversicherungsbeiträge in einem bestimmten Verhältnis zu den Einnahmen stünden, sei ebenfalls unrichtig, weil diese in den Jahren 1997 bis 1999 lediglich 16% (der Einnahmen), in den Jahren 2000 und 2001 hingegen 49% (der Einnahmen) betragen hätten. Die

Abgabenbehörde führe weiters aus, dass ein Unternehmerrisiko bei starken Schwankungen der Bezüge und tatsächlicher Rückzahlung der monatlichen Akontozahlungen vorliege, jedoch "vom Geschäftsführer frei verfügte Änderungen der Höhe seiner Bezüge hätten mit einem Risiko, wie es für Unternehmer eigentümlich ist, nichts gemein". Dabei werde unterstellt, dass der Geschäftsführer eventuelle Akontozahlungen über den Betrag von jährlich € 21.801,85 (S 300.000,--) nicht zurückgezahlt habe. Der Geschäftsführer habe seine Einnahmen auf € 21.801,85 (S 300.000,--) beschränkt und eventuelle Mehrbezüge tatsächlich an die Gesellschaft zurückgezahlt. Die Ansicht der Behörde, wonach insbesondere für die Jahre 1997 bis 1999 keine Anhaltspunkte für tatsächliche ins Gewicht fallende Schwankungen der Einnahmen und damit generell kein Unternehmerrisiko vorliege, sei unrichtig. Die Jahre 1997 bis 1999 könnten keinesfalls isoliert betrachtet werden. Es sei unzulässig, in jenen Jahren, in denen das ordentliche Betriebsergebnis ausreicht, um die vereinbarten Geschäftsführerbezüge abzudecken, von keinem ins Gewicht fallenden Risiko auszugehen und gleichzeitig für das Jahr, in dem das wirtschaftliche Risiko zum Tragen kommt, von einer nachträglich unbeachtlichen Vereinbarung auszugehen und damit die DB-Pflicht zu begründen. Die Angaben des Finanzamtes, dass die Geschäftsführerbezüge laufend entnommen wurden, seien unrichtig; der Geschäftsführer habe die Bezüge weder laufend noch regelmäßig erhalten. Der Hinweis der Abgabenbehörde, dass die Geschäftsführerbezüge für die Jahre 1994 bis 1996 bereits Gegenstand einer Lohnsteuerprüfung bzw. eines Rechtsmittelverfahrens gewesen seien und auch hierbei die DB-Pflicht angenommen wurde, könne die Vorgangsweise des Finanzamtes nicht rechtfertigen. Die Abgabenbehörde habe in ihrer Berufungsentscheidung der Jahre 1994 bis 1996 den vorgebrachten Sachverhalt der erheblichen Einnahmen- und Ausgabenschwankungen deshalb nicht beachtet, zumal die Zeitspanne von 1994/1996 bis zum Jahr 2000, in den das Unternehmerrisiko des Geschäftsführers tatsächlich sichtbar geworden ist, als zu lang angenommen worden sei. Aus einer abweisenden Berufungserledigung könne auch keine rechtliche Wirkung für die Folgejahre abgeleitet werden. Die Feststellung der Abgabenbehörde, dass der Umlaufbeschluss 2000 vom 30. Juli 2001 als eine rückwirkende nach außen nicht erkennbare Vereinbarung, der im Abgabenrecht keine Bedeutung zukomme, zu qualifizieren sei, sei unrichtig. Die Vereinbarung sei am 30. Juli 2001 geschlossen worden und könne daher zumindest für Zeiträume ab 1. August 2001 nicht als "rückwirkend" bezeichnet werden. Dieser Vereinbarung seien im übrigen längere Verhandlungen vorausgegangen und sei gleichzeitig der Jahresbeschluss für das Jahr 2000 beschlossen worden. Die Vereinbarung selbst sei dem Grunde und der Höhe nach bereits im April 2001 zwischen den Parteien fixiert worden.

Im Zuge eines Erörterungstermines gemäß § 279 Abs. 3 BAO wurde mit dem Bw. am 11. November 2003 die Sach- und Rechtslage eingehend erörtert. Dabei wiederholte die Bw. im Wesentlichen ihr bisheriges Vorbringen. Ergänzend wurde auf die "alte" Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hingewiesen, wonach bei einer Schwankung der Gesellschafter-Geschäftsführerbezüge von 60% vom Vorliegen eines Unternehmerrisikos auszugehen sei und dies im gegenständlichen Fall zutreffe. Vom Vertreter des Finanzamtes wurde diesbezüglich eingewandt, dass die 60%-Regel nur auf jene Fälle anwendbar sei, in denen es zu einer Bezugskürzung auf Grund eines rückläufigen Unternehmenserfolges komme. Die Gewährung von Bezügen in Verlustjahren spreche hingegen gegen das Vorliegen eines Unternehmerrisikos. Die Bw. wurde im Zuge dieses Termines ersucht, den nicht im Steuerakt aufliegenden Geschäftsführervertrag vom 11. Oktober 1994 zu übermitteln sowie zum Vorbringen in der Eingabe vom 17. März 2003, wonach W.R. eventuelle Mehrbezüge an die Gesellschaft zurückgezahlt hat und derselbe die Bezüge weder laufend noch regelmäßig erhalten hat, entsprechende Nachweise zu erbringen.

Mit Eingabe vom 26. November 2003 legte die Bw. den abverlangten Geschäftsführervertrag sowie Abschriften des Verrechnungskontos Konto Nr. 3680 für die Jahre 2000 bis 2002 zum Beweis dafür vor, dass der Geschäftsführer Mehrbezüge an Entgelten aus dem Jahre 2000 zwischenzeitig an die Gesellschaft rückgeführt habe.

In der mündlichen Berufungsverhandlung am 24. März 2004 brachte der steuerliche Vertreter der Bw. im Wesentlichen Folgendes vor:

Das im vorliegenden Fall gewählte Entlohnungssystem habe ganz klare Regeln, nämlich eine gewinnabhängige und eine umsatzabhängige Komponente. In dem im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. Jänner 2002, Zl. 2001/14/0108, angezogenen Fall sei keine erfolgsabhängige Entlohnung erfolgt bzw. seien Vorhalte an die Partei in diese Richtung unbeantwortet geblieben. Aus diesem Grund könne dieses Erkenntnis im vorliegenden Fall nicht herangezogen werden. Der Verwaltungsgerichtshof habe bereits im Jahre 1999 ausgesprochen, dass bei einem realistischen Risiko der Einnahmenreduzierung ein Unternehmerwagnis gegeben sei und auch dann, wenn es eine große Bandbreite (Schwankung der Bezüge um 60%) gebe. Im vorliegenden Fall sei eine Schwankung der Bezüge um 80% gegeben. Selbst die Auszahlung eines Mindestbezuges spreche nicht gegen ein Unternehmerrisiko, weil sich niemand als Geschäftsführer zur Verfügung stellen würde, der mehrere Jahre hindurch keine Einkünfte erhalte bzw. noch hinzuzahlen müsse. Auch die Ausgaben im vorliegenden Fall spreche für das Vorliegen eines Unternehmerrisikos, weil sich diese sich z.B. im Jahre 2000 in Höhe von 50% der Einnahmen bewegt hätten und in den

Jahren zuvor wesentlich niedriger gewesen wären. Die Geschäftsführerbezüge seien unregelmäßig, je nach Liquiditätslage der Gesellschaft zur Auszahlung gelangt.

Abschließend beantragte der Bw., in Anbetracht der vorgebrachten Argumente der Berufung Folge zu geben.

Die Vertreter des Finanzamtes führten anlässlich der Berufungsverhandlung aus, dass es bis dato erst ein Verwaltungsgerichtshoferkenntnis gebe, in dem er dezidiert die Dienstgeberbeitragspflicht verneint habe. In mehreren Erkenntnissen habe der Verwaltungsgerichtshof bereits ausgesprochen, dass Bezüge von Geschäftsführern in Verlustjahren (Auszahlung eines Fixums) gegen ein Unternehmerwagnis sprechen würden. Die meisten Gesellschafter-Geschäftsführerverträge würden solche Sicherheitsmechanismen, die jedoch die Dienstnehmerähnlichkeit zur Folge haben, enthalten. Auch auf der Ausgabenseite habe im vorliegenden Fall der Gesellschafter-Geschäftsführer keinerlei Risiko getragen. Sozialversicherungsbeiträge stünden in einem bestimmten Verhältnis zu den Einnahmen und würden auch von klassischen Dienstnehmern getragen.

Abschließend beantragte ein Vertreter des Finanzamtes die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Der Senat hat 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 selbstständiger 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 2000 für die Geschäftsführertätigkeit an den wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer W.R. ausbezahlten Gehälter 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 Zlen. 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 KommStG 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 - Weisungsgebundenheit 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 Weisungsgebundenheit 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 Delegierung von bestimmten Arbeiten (vgl. u.a. Erkenntnisse des VwGH vom 17. Dezember 2001, ZI. 2001/14/0194, sowie vom 25. November 2002, ZI. 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).

Die Eingliederung des Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der Bw. wurde vom Prüfer als gegeben angenommen. Hiezu führte er in seinem Bericht vom 13. Februar 2003

aus, dass der Geschäftsführer seinen Verpflichtungen für die Gesellschaft auf Dauer nachkomme, im Interesse der Gesellschaft ausübe und eine kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung für dessen Eingliederung spreche. Die angeführten Feststellungen sind in der Berufung der Bw. unwidersprochen geblieben, sodass – nicht zuletzt auch im Hinblick auf die diesbezüglich bereits getroffenen aktenkundigen Feststellungen (s. v.a. Berufungsentscheidung vom 25. Februar 2002, GZ. RV104/1-6/01) – eine Beleuchtung dieses Kriteriums unterbleiben kann.

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

Die Bw. sieht das Unternehmerwagnis zunächst darin, dass die Einkünfte des Geschäftsführers in den Jahren 2000 und 2001 (wovon nur das Jahr 2000 streitabhängig ist) mit € 21.801,85 (S 300.000,--) um 80% geringer gewesen seien als in den Jahren zuvor. Die Jahre 1997 bis 1999 könnten sohin nicht isoliert betrachtet werden. Unzulässig sei, in jenen Jahren, in denen das ordentlichen Betriebsergebnis ausreiche, die vereinbarten Geschäftsführerbezüge abzudecken, von keinem ins Gewicht fallenden Risiko auszugehen und gleichzeitig für das Jahr (nämlich 2000), in dem das wirtschaftliche Risiko zum Tragen kommt, von einer nachträglich unbeachtlichen Vereinbarung auszugehen und damit die DB-Pflicht zu begründen.

In den Jahren von 1997 bis einschließlich 2000 hat die Bw. folgende Entgelte (gerundet) in ihren Steuererklärungen ausgewiesen:

Jahr	Entgelte in €	Davon 7%	Entgelte in S	Davon 7%
1997	964.833,62	67.538,35	13.276.400,--	929.348,--
1998	993.408,57	69.538,60	13.669.600,--	956.872,--

1999	1.090.414,45	76.329,01	15.004.430,--	1.050.310,--
2000	1.091.037,26	76.372,61	15.013.000,--	1.050.910,--
1997 Maximalbezug (gerundet)		50.871,--		700.000,--
1998 Maximalbezug (gerundet)		63.589,--		875.000,--
1999 Maximalbezug (gerundet)		63.589,--		875.000,--
2000 Mindestbezug (gerundet)		21.802,--		300.000,--

Das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit stellt sich in den Jahren 1997 bis einschließlich 2000 wie folgt dar:

Jahr	EGT nach Verbuchung GF-Bezug u. SV-Beitr.	GF-Bezug u. SV- Beiträge	EGT vor Verbuchung GF-Bezug u. SV-Beiträgen
	in €	in €	in €
1997	8.840,50	60.841,70	69.682,20
1998	17.833,33	63.588,73	81.422,06
1999	44.501,65	63.588,73	108.090,38
2000	- 30.943,15	21.801,85	- 9.141,30

Zu Ihrer Information: in Schilling

Jahr	EGT nach Verbuchung GF-Bezug u. SV-Beitr.	GF-Bezug u. SV- Beiträge	EGT vor Verbuchung GF-Bezug u. SV-Beiträgen
	in S	in S	in S
1997	121.648,--	837.200,--	958.848,--
1998	245.392,--	875.000,--	1.120.392,--
1999	612.356,--	875.000,--	1.487.356,--
2000	- 425.787,-	300.000,--	- 125.787,--

Als Kriterien für die Höhe des Geschäftsführerbezuges sind einerseits die "7% der Umsatzerlöse" gedeckelt im Jahre 1997 mit € 50.870,98 (S 700.000,--) bzw. in den Jahren 1998 bis 2000 mit € 63.588,73 (S 875.000,--) und andererseits die im Geschäftsführervertrag

vom 11. Oktober 1994 enthaltene Beschränkung der Bezüge "... jedoch nur soweit, als diese Beträge (Geschäftsführerbezüge und Ersatz der dem Geschäftsführer vorgesehenen Sozialversicherungsbeiträge) im EGT des jeweiligen Geschäftsjahres Deckung finden..." festgelegt worden. Hinzugetreten ab dem Jahre 2000 ist der im Umlaufbeschluss vom 26. bzw. 30. Juli 2001 festgelegte Mindestbezug vom € 21.801,85 (S 300.000,--).

Bei einem Vergleich der ausbezahlten Geschäftsführerbezüge und dem Anspruch laut Geschäftsführervertrag bzw. Abänderungen laut der im Jahre 1999 und 2001 gefassten Umlaufbeschlüsse ergibt sich Folgendes:

Bereits die im Jahre 1997 zur Auszahlung gebrachten Geschäftsführerbezüge werden den im Geschäftsführervertrag festgelegten Kriterien nicht gerecht. Dies deshalb, weil die ausbezahlten Geschäftsführerbezüge zwar in den 7%-igen Umsatzerlösen Deckung finden, jedoch mit einer Überzahlung von € 9.970,70 (S 137.200,--) nicht dem festgesetzten Maximalbezug von € 50.870,98 (S 700.000,--) entsprechen. Im Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit finden die dem Geschäftsführer ausbezahlten Bezüge hingegen wiederum Deckung (€ 60.841,70/S 837.200,-- zu € 69.682,20/S 958.848,--).

Die Gehälter des Geschäftsführers konnten auf Grund der Umsatzsituation und der Geschäftslage der Bw. in dem im Geschäftsführervertrag bzw. in der hiezu erfolgten Abänderung von 1999 (ab 1. Jänner 1998) festgelegten Ausmaß (in Höhe von € 63.588,73/ S 875.000,--) in den Jahren 1998 und 1999 zur Auszahlung gebracht werden.

Nach dem Geschäftsführervertrag vom 11. Oktober 1994 wären dem Geschäftsführer bei einem entsprechend hohen negativen EGT kein oder nur ein entsprechend niedrigerer Betrag an Geschäftsführerbezug und Ersatz an Versicherungsbeiträgen nach GSVG zugestanden. Der Passus "Sollten die Geschäftsführerbezüge (Umsatzbeteiligung) im EGT keine Deckung finden, so gebührt dem Geschäftsführer für dieses Geschäftsjahr insoweit kein Entgelt" findet sich auch in den Umlaufbeschlüssen vom 4. bzw. 6. Juni 1999 sowie vom 26. bzw. 30. Juli 2001 wieder.

Bei der Argumentation der Bw., wonach das Unternehmerrisiko in erster Linie durch das Sinken des Entgeltes ab dem Jahre 2000 (um mehr als 80%) beim Gesellschafter-Geschäftsführer gegeben sei, übersieht sie, dass der Geschäftsführer nach der Vereinbarung im Geschäftsführervertrag vom 11. Oktober 1994 und nach den im Jahr 1999 gefassten Umlaufbeschluss im Falle eines negativen Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit gar kein Entgelt hätte bekommen dürfen. Das Risiko, kein Entgelt zu erhalten, haben die Beteiligten – auf der einen Seite als "Arbeitgeber" die Gesellschafter der GmbH (nämlich der

Geschäftsführer und seine Gattin), auf der anderen Seite der Geschäftsführer – jedoch durch eine neue Vereinbarung dahingehend abgewendet, dass sie im Umlaufbeschluss vom 26. bzw. 30. Juli 2001 rückwirkend ab 1. Jänner 2000 für den Geschäftsführer ein Mindestentgelt von € 21.801,85 (S 300.000,--) festgelegt haben. Unmaßgeblich ist in diesem Zusammenhang die Rückwirkung der Vereinbarung, weil nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die gegenständliche Beurteilung die tatsächlich sich im Streitzeitraum vorzufindenden Verhältnisse entscheidend sind (vgl. Erkenntnisse vom 25. April 2002, Zl. 2001/15/0066, und vom 12. September 2002, Zl. 2002/15/0117) und an einer effektiven Auszahlung an Geschäftsführerbezügen im Jahre 2000 in der genannten Höhe kein Zweifel besteht bzw. auch kein Einwand erhoben wurde. Es ist somit auch eine Auseinandersetzung mit den von der Bw. zu dieser Vereinbarung vorgebrachten Argumenten (z.B. Fixierung derselben zwischen den Parteien bereits im April 2001) entbehrlich.

Wenn sich die Bw. hinsichtlich der Schwankungsbreite der Bezüge auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnisse vom 21. Dezember 1999, Zl. 99/14/0255, vom 26. Juli 2000, Zl. 2000/14/0061, und vom 18. Juli 2001, Zl. 2001/13/0081) beruft, so ist ihr entgegen zu halten, dass darin keine Fälle behandelt wurden, in denen unabhängig von den Ergebnissen der Gesellschaft ein Mindestbezug an den Geschäftsführer zur Auszahlung gelangte. Vielmehr handelte es sich dabei um Fälle, in denen Geschäftsführerbezüge deutlich (nämlich auf weniger als die Hälfte) reduziert wurden (vgl. Erkenntnis Zl. 99/14/0255), ein prozentuales, umsatzabhängiges Entlohnungssystem der Bezahlung der Geschäftsführerbezüge zu Grunde lag (vgl. Erkenntnis Zl. 2000/14/0061) bzw. die Geschäftsführerbezüge sich wie das Betriebsergebnis der Gesellschaft rückläufig entwickelten (vgl. Erkenntnis Zl. 2001/13/0081) und die jeweils vom Verwaltungsgerichtshof wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben wurden, weil sich die belangten Behörden mit dem der Entlohnung zu Grunde liegenden System bzw. der Frage des Vorliegens des Unternehmerrisikos nicht hinreichend auseinander setzten.

Auch die Deckelung des Geschäftsführerbezuges spricht nicht dafür, dass der Geschäftsführer die Einnahmeseite maßgeblich beeinflussen und dadurch einen höheren Bezug erhalten konnte. In allen Jahren waren die 7%-igen Umsatzerlöse deutlich höher als der festgesetzte Maximalbezug von € 50.870,98 (S 700.000,--) bzw. € 63.588,73 (S 875.000,--). So sehr sich auch der Geschäftsführer angestrengt hätte, so hätte er – ein entsprechend hohes positives EGT vorausgesetzt – niemals mehr als den vereinbarten Maximalbezug bekommen können.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass mit der Entlohnung des Gesellschafter-Geschäftsführers in den Jahren 1997 bis 1999 (von € 60.841,70/S 837.200,-- bis

€ 63.588,73/S 875.000,--) keine ins Gewicht fallenden Einkommensschwankungen verbunden waren. Der rückwirkend vereinbarte und im Jahre 2000 zur Auszahlung gelangte Bezug des Geschäftsführers wiederum entspricht weder dem im Gesellschaftsvertrag vom 11. Oktober 1994 noch in den dazu ergangenen Umlaufbeschlüssen festgelegten Kriterium "Anbindung an das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit" und war dieser daher nicht am Unternehmenserfolg orientiert. Das vom Bw. ins Treffen geführte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. Jänner 2002, Zl. 2001/13/0108, kann an dieser Beurteilung nichts ändern, weil darin ausgesprochen wurde, dass – wie im gegenständlichen Fall – bloße Gehaltsanpassungen an die verschlechterte Ertragslage für sich allein eine Erfolgsbestimmtheit der Geschäftsführerbezüge nicht erkennen lassen sowie die Gewährung von Bezügen in Verlustjahren – wie im gegenständlichen Fall ebenfalls erfolgt – gegen ein die Dienstgeberbeitragspflicht eines Gesellschafter-Geschäftsführers ausschließendes Unternehmerwagnis spricht (vgl. ÖStZB 2002/600).

Was den Einwand der Bw., dass der Geschäftsführer seine Bezüge weder laufend noch regelmäßig erhalten habe, anbelangt, ist auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. August 2002, Zl. 2002/14/0094, zu verweisen, wonach es für die Annahme einer laufenden Entlohnung ausreicht, wenn die Geschäftsführervergütungen einmal jährlich dem Verrechnungskonto gutgeschrieben werden. Da die Bw. selbst weder den Berechnungsmodus noch die Höhe der Geschäftsführervergütungen in den Jahren 1997 bis 2000 bestreitet, brauchen somit weder der Zahlungsmodus noch die Zeitpunkte der Auszahlung der Geschäftsführervergütungen näher beleuchtet zu werden. Dass im Jahre 2000 der Geschäftsführer an Vergütungen insgesamt den Betrag von € 21.801,85 (S 300.000,--) erhalten hat, ist – wie bereits angeführt – unbestritten und findet auch in der Einkommensteuererklärung des Geschäftsführers seinen Niederschlag.

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

Was die ausgabenseitige Beurteilung des Auftragsverhältnisses des Geschäftsführers anbelangt, führte die Bw. in der Berufung aus, dass Betriebsausgaben lediglich aus Vereinfachungsgründen als Pauschale geltend gemacht worden seien. Die Sozialversicherungsbeiträge könnten nicht in ein Verhältnis zu den Einnahmen gestellt werden, weil sie in den Jahren 1997 bis 1999 lediglich 16% der Einnahmen, in den Jahren 2000 und 2001 hingegen 49% der Einnahmen betragen hätten.

Aus der Geltendmachung von pauschalen Betriebsausgaben in Höhe von € 363,36/S 5.000,-- (1997) bzw. in der Folge von 6% der Einnahmen (d.s. € 3.815,32/S 52.500,-- in den Jahren 1998 und 1999 und € 1.308,11/S 18.000,-- im Jahre 2000) lässt sich kein Schluss auf tatsächlich getätigte Aufwendungen ziehen. Von der Bw. wurde diesbezüglich auch nicht konkretisiert, welche Aufwendungen, die nicht ohnehin von der Gesellschaft dem Geschäftsführer ersetzt worden sind, vom Geschäftsführer getragen werden mussten. Darüber hinaus wäre bei tatsächlichen Aufwendungen in dieser Höhe nicht von einem Unternehmerrisiko auszugehen, da auch bei Arbeitnehmern aus eigenem getragene Aufwendungen in dieser Höhe keine Seltenheit sind. Zur Tragung der Sozialversicherungsbeiträge durch den Geschäftsführer ist auf die Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes hinzuweisen, wonach u.a. dieses Merkmal zur Beurteilung des Vorliegens von Einkünften nach § 22 EStG nichts beträgt, zu verweisen (vgl. Erkenntnis vom 24. Jänner 2002, Zl. 2001/15/0078).

Auf Grund der bestehenden Sach- und Aktenlage ist daher auch ein ins Gewicht fallendes ausgabenseitiges Unternehmenswagnis beim Geschäftsführer nicht zu erkennen.

Bei Betrachtung des tatsächlich verwirklichten Gesamtbildes des Rechtsverhältnisses überwiegen im gegenständlichen Fall die Merkmale der Unselbständigkeit gegenüber jenen der Selbständigkeit und liegen somit mit Ausnahme der Weisungsgebundenheit sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses vor, weshalb die Voraussetzungen für die Qualifikation der Gehälter des wesentlich beteiligten Geschäftsführers nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 erfüllt sind. Die von der Bw. an den wesentlich beteiligten Geschäftsführer ausbezahlten Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art sind gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 1967 sowohl in die Bemessungsgrundlage des DB als auch in jene des DZ einzubeziehen.

Aus den angeführten Gründen war die Berufung daher als unbegründet abzuweisen.

Klagenfurt, 31. März 2004