



GZ. RV/0401-F/2002

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Romuald Kopf und die weiteren Mitglieder Mag. Zech Petra, Mag. Michael Kühne und Dr. Alfons Ender im Beisein der Schriftführerin Veronika Pfefferkornam 26.6.2003 über die Berufung der Bw., vertreten durch Süd- West- Treuhand Steuerberatungsgesellschaft mbH,, gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz, vertreten durch ADir. Emanuele Salvato, betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (Sektion A) für 1997 - 2000 nach in Feldkirch durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

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

An der berufungsführenden Gesellschaft mbH. ist deren Geschäftsführer RH mit 59% beteiligt.

Infolge einer Lohnsteuerprüfung wurden der Berufungsführerin für die nach den Feststellungen des Prüfers ihrem Geschäftsführer von 1997 bis 2000 bezahlten Vergütungen in Höhe von 130.553,- S (September bis Dezember 1997), 630.000,- S (1998), 800.000,- S (1999) und 993.837,- S (2000) Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen in Höhe von insgesamt 114.948,- S (8.353,60 €) sowie Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von insgesamt 11.395,- S (828,11 €) vorgeschrieben.

Dagegen wandte sich die Berufungsführerin mit Berufung und nach Ergehen einer abweislichen Berufungsvorentscheidung mit Vorlageantrag. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass im Werkvertrag weder ein bestimmter Arbeitsort noch eine bestimmte Arbeitszeit vereinbart worden sei. Ebenso fehlten Regelungen bezüglich Urlaub, Krankenstand sowie 13. und 14. Monatsgehalt. Eine Eingliederung in den Organismus des Unternehmens sei nicht gegeben. Das Unternehmerrisiko liege darin, dass die Jahresbezüge im Nachhinein aufgrund des Betriebsergebnisses durch die Gesellschafterversammlung einstimmig festgelegt würden. Dies habe dazu geführt, dass der Geschäftsführer für das Jahr 2000 eine Rückzahlung in Höhe von 93.837,- S zu leisten gehabt habe. Die Bezüge seien nicht monatlich zugeflossen. In einzelnen Monaten seien keine Vergütungen ausbezahlt worden, in den übrigen Monaten seien unregelmäßige Akontozahlungen in unterschiedlicher Höhe erfolgt.

Mit nicht datierter Kurzmitteilung, beim UFS eingelangt am 23.6.03, übermittelte die steuerliche Vertretung der Bw Kopien der Umlaufbeschlüsse vom 19.2.2002 und 27.2.2003, mit welchen u.a. die Geschäftsführervergütungen für das Jahr 2001 (trotz Verlustes) mit 70.000 € und für das Jahr 2002 mit 100.000 € festgesetzt wurden. Diese Unterlagen wurden der Amtspartei ebenso wie die gleichzeitig übermittelten vorläufigen Buchhaltungsausdrucke für die Berichtsperiode 1 – 12/2002 in der mündlichen Berufungsverhandlung in Ablichtung übergeben.

Mit Schriftsatz vom 30.1.2003 beantragte die Berufungswerberin die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

In der am 26. 6. 2003 über Antrag der Partei abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wies der steuerliche Vertreter der Bw insbesondere darauf hin, dass die Geschäfts-

führervergütung im nachhinein durch einstimmigen Gesellschafterbeschluss festgesetzt werde. In diesem Umstand sei ein Unternehmerrisiko zu erblicken. Weiters überreichte er ein auf die Entscheidung des OGH vom 11.2.2002, 7 Ob 315/01a, verweisendes Schreiben samt Beilagen, aus welchen hervorgeht, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer für betriebliche Verbindlichkeiten mit Privatvermögen und zudem als sonstiger Wechselverpflichteter mittelbar gehaftet und insoweit Unternehmerrisiko getragen hat.

Der Senat hat erwogen:

Arbeitslöhne für die der Dienstgeberbeitrag zu leisten ist, sind gemäß § 41 Abs. 2 FLAG u.a. Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z. 2 EStG 1988.

Gemäß § 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 Beteiligten für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausführt, ist dem in § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 enthaltenen Tatbestandsmerkmal "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" das Verständnis beizulegen, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses gegeben sein müssen (vgl. VwGH 23.4.2001, 2001/14/0054; in diesem Sinne auch VfGH 1.3.2001, G 109/00). Dabei ist allerdings vom Vorliegen einer - auf Grund des gesellschaftsrechtlichen Verhältnisses fehlenden - Weisungsgebundenheit auszugehen und sodann zu beurteilen, ob die Merkmale der Unselbständigkeit oder jene der Selbständigkeit im Vordergrund stehen.

Zu den Merkmalen, die im Zusammenhang mit der Weisungsungebundenheit zu sehen sind und in diesem Sinn ihre Indizwirkung zur Beurteilung des Vorliegens eines steuerlichen Dienstverhältnisses verlieren, gehören nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. unter vielen VwGH 23.4.2002, 2001/14/0060) vor allem fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, Anwendbarkeit typischer arbeitsrechtlicher Vorschriften wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegation von bestimmten Arbeiten. Mit dem Hinweis auf fehlende Regelungen bezüglich Urlaub, Krankenstand oder sonstige Bezüge war daher für die Berufungsführerin nichts zu gewinnen.

Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 werden vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer GmbH der Rechtsprechung (vgl. ua. VwGH 12.9.2001, 2001/13/0110, und die dort angeführte Vorjudikatur) zufolge dann erzielt, wenn - bezogen auf die tatsächlich vorzufindenden Verhältnisse - feststeht, dass

- der Gesellschafter-Geschäftsführer zufolge kontinuierlicher und über einen längeren Zeitraum andauernder Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in den Organismus des Betriebes seiner Gesellschaft eingegliedert ist,
- ihn weder das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen noch jenes der Schwankungen ins Gewicht fallender nicht überwälzbarer Ausgaben trifft und
- er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhält.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers 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.

Der aktenkundige "Geschäftsführer-Vertrag" vom 17.12.1997 ist auf die Dauer von fünf Jahren abgeschlossen, er kann jedoch unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist zum Schluss eines jeden Kalendermonats gekündigt werden (IV.).

Somit ergibt sich bereits aus der Vertragsgestaltung eine auf Dauer ausgerichtete Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers, was auch durch die bereits langjährige Ausübung der Geschäftsführungsfunktion Bestätigung findet. Sohin liegt zweifelsfrei ein Dauerschuldverhältnis vor. Die bestehende Kündigungsmöglichkeit vermag daran nichts zu ändern, gehört die Kündbarkeit doch zum Wesen eines Dauerschuldverhältnisses. Im Gegensatz zur Leistungserbringung im Rahmen eines Werkvertrages entspricht die Arbeitsleistung im Rahmen eines Dauerschuldverhältnisses grundsätzlich aber einer Betätigung im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 (vgl. VwGH 29.5.2001, 2001/14/0077).

Auch obliegt dem Geschäftsführer nach den Bestimmungen des "Geschäftsführer-Vertrages" (I.) die Lenkung und Überwachung des Unternehmens im Ganzen, wobei er insbesondere für die wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Belange der Gesellschaft in bestmöglicher Weise zu sorgen hat. Wie ihm dies möglich sein sollte, ohne in den Betrieb der Berufungsführerin eingegliedert zu sein, ist nicht einsichtig.

Unternehmerwagnis liegt nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Steuerpflichtigen und somit auch die Höhe der erzielten Einnahmen 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. Dabei kommt nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes im Hinblick auf die bei wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern gegebene Möglichkeit des Selbstkontrahierens und den daraus resultierenden Schwierigkeiten der Sachverhaltsermittlung der nach außen in Erscheinung tretenden tatsächlichen Abwicklung der Leistungsbeziehung ausschlaggebende Bedeutung zu (vgl. VwGH 20.3.2002, 2001/15/0058).

Nach der im "Geschäftsführer-Vertrag" vom 17.12.1997 getroffenen Regelung erhält der Geschäftsführer eine jährlich im Nachhinein von der Gesellschafterversammlung auf Grund des erzielten Jahresergebnisses einstimmig festzulegende Vergütung. Im Falle eines nicht zufriedenstellenden Jahresergebnisses gebührt ihm ein wertgesicherter Bezug von mindestens 400.000,- S pro Jahr. Der Geschäftsführer ist berechtigt, je nach Liquiditätslage der Gesellschaft monatlich Vorschüsse zu beheben. Sollten diese Vorschüsse die Jahresvergütung übersteigen, besteht Rückzahlungsverpflichtung.

Nicht nur, dass die Vereinbarung eines solchen jährlichen wertgesicherten Mindest-Fixums bereits in offenkundiger Weise gegen die Tragung eines einnahmenseitigen Risikos, wie es für Unternehmer typisch ist, spricht (vgl. VwGH 28.1.2003, 2001/14/0048, betreffend einen monatlichen Fixbezug von 30.000 S), wird auch nicht aufgezeigt, in welcher Weise die in den Streitjahren jährlich gestiegene Jahresvergütung vom erzielten Betriebsergebnis abhängig oder ein nachvollziehbarer Konnex zu wirtschaftlichen Parametern der Berufungsführerin bestehen soll (vgl. dazu VwGH 31.1.2002, 2001/15/0087). Laut Umlaufbeschlüssen wurde die Geschäftsführungsvergütung für 1998 mit 700.000,- S, für 1999 mit 800.000,- S und für 2000 mit 900.000,- S festgesetzt. Demgegenüber weisen die Bilanzen der Jahre 1997 bis 2000 ein Betriebsergebnis von – 300.009,18 (1997), 249.118,50 (1998), 1.150.866,78 (1999) S und -85.074,89 € (2000) aus. Während also die Betriebsergebnisse starken Schwankungen unterlagen, ist die Geschäftsführervergütung stetig angestiegen. Dies widerlegt deutlich das behauptete Unternehmerrisiko. Auch die knapp vor der Berufungsverhandlung bekannt gegebenen Zahlen für die beiden Jahre, welche dem strittigen Zeitraum folgen, sprechen gegen das Vorliegen eines Unternehmerrisikos beim Geschäftsführer. Hier stehen den Geschäftsführervergütungen in Höhe von 70.000 (2001) und 100.000 € (2002) ein Verlust im Jahr 2001 und ein Gewinn im Jahr 2002 gegenüber.

Schwankungen der Geschäftsführerbezüge lassen für sich allein keinen Rückschluss auf eine tatsächliche Erfolgsabhängigkeit der Entlohnung des Geschäftsführers zu (vgl. VwGH 27.3.2002, 2001/13/0071), ist die Gewährung erfolgsabhängiger Zahlungen doch auch bei leitenden Angestellten keineswegs unüblich (vgl. ua. VwGH 25.9.2001, 2001/14/0092). Es ist daher auch eine zusätzlich zu einem Fixbezug gewährte ergebnisabhängige Entlohnungskomponente für die Annahme eines Unternehmerrisikos nicht ausreichend (vgl. VwGH 19.6.2002, 2002/15/0084).

Dass für den Geschäftsführer ein Unternehmerrisiko auf Grund von ihm zu tragender ins Gewicht fallender Ausgaben bestanden hätte, ergibt sich weder aus dem "Geschäftsführer-Vertrag" noch wurde derartiges von der Berufungsführerin behauptet. Das Bestehen eines Unternehmerrisikos für den Geschäftsführer war daher zu verneinen.

An dieser Beurteilung vermag weder das Vorbringen in der Berufungsverhandlung noch das dabei übergebene Schreiben der steuerlichen Vertretung bzw. das vertrauliche Schreiben der Creditanstalt vom 27.2.1997 betreffend die von RH eingegangenen Haftungen (ua. als Wechselverpflichteter) und der Hinweis auf die Entscheidung des OGH vom 11.2.2002, 7 Ob 315/01, etwas zu ändern. Denn zum einen kommt es im Zusammenhang mit der Bestimmung des § 22 Z. 2 EStG 1988 nach ständiger Rechtsprechung des VwGH nur auf das Unternehmerwagnis in Bezug auf die Eigenschaft als Geschäftsführer an. Es kommt nicht auf ein Wagnis aus der Stellung als Gesellschafter an. Deshalb wird mit dem Einwand, RH habe für Schulden der Bw (mittelbar) haftet, ein Unternehmerrisiko in der Stellung als Geschäftsführer nicht aufgezeigt (VwGH 18.7.2001, 2001/13/0090). Im Übrigen ist zu bedenken, dass das von der Bw zitierte OGH-Judikat im Hinblick auf das KSchG, also eine gegenständlich nicht relevante Norm ergangen ist. Die Rechtsprechung des VwGH zur gegenständlich strittigen steuerrechtlichen Frage blieb nämlich "bei näherem Hinsehen in den gewohnten Gleisen" (vgl. SWK 13/2003, S 379).

Auch der Einwand, die Bezüge seien nicht monatlich ausbezahlt worden, vermag an dieser Beurteilung nichts zu ändern, liegt eine laufende Entlohnung nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes doch auch dann vor, wenn der Jahresbezug nicht in monatlich gleich bleibenden Beträgen ausbezahlt wird (VwGH 19.12.2001, 2001/13/0091).

Ebenso lässt sich für die Berufungsführerin mit dem Hinweis auf die für das Jahr 2000 erfolgte Rückzahlung nichts gewinnen. Abgesehen davon, dass nach der Aktenlage die überhöhten Akontozahlungen betreffend das Jahr 2000 in Höhe von 93.837 S mit einem noch offenen Vergütungsanspruch für das Jahr 1997 verrechnet wurden und sohin lediglich eine Rückzah-

lung von 23.837 S am 31.1.2002, also zu einem infolge des maßgeblichen Zu- und Abflussprinzips für die Bemessungsgrundlage der gegenständlichen Entscheidung keine Rolle spielenden Zeitpunkts erfolgt ist, ist die Rückzahlung von Überbezügen auch für Angestellte keineswegs unüblich und wird damit nicht die Erfolgsabhängigkeit der Entlohnung aufgezeigt. Hinzu kommt, dass die Rückzahlung in Relation zur Vergütung sehr gering ist und daher auch insofern keine entscheidende Bedeutung hat.

Aus den dargelegten Überlegungen war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, 30. Juni 2003