



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der C-GmbH, vertreten durch HW., vom 27. September 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes V. vom 5. September 2001, betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 1998 bis 31. Dezember 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer bei der Berufungswerberin durchgeführten Lohnsteuerprüfung über die Zeit vom 1. Jänner 1998 bis 31. Dezember 2000 wurde festgestellt, dass die an den zu 90 % beteiligten Geschäftsführer bezahlten Vergütungen (1998: S 1.163.207,--, 1999: S 1.577.163,- und 2000 S 922.625,--) nicht in die Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einbezogen worden seien. Auf Grund dieser Feststellung wurde mit Abgabenbescheid vom 5. September 2001 der auf die Geschäftsführerbezüge entfallende Dienstgeberbeitrag (S 164.835,-- = € 11.979,03) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (S 17.306,-- = € 1.257,68) nachgefordert.

Dagegen wurde durch den bevollmächtigten Vertreter berufen. Im angeführten Bescheid werde in keiner Weise auf Feststellungen hingewiesen, die auf eine Dienstnehmereigenschaft des 90 %ig beteiligten Gesellschafters schließen lassen würden. Anlässlich der Übernahme von 65 % der Anteile an der Rechtsmittelwerberin im Kalenderjahr 1997 habe sodann der wesentlich beteiligte Gesellschafter eine persönliche Haftung für sämtliche aushaftenden Bankverbindlichkeiten in Höhe von S 30.852.589,-- übernehmen müssen. Aus dieser Schuldübernahme sei ersichtlich, dass negative Betriebserfolge zur Gänze auf den Gesellschafter durchschlagen würde und er somit das gesamte wirtschaftliche Risiko der

Gesellschaft zu tragen habe. In gleicher Weise gestalte sich auch seine Entlohnung, die ausschließlich erfolgsabhängig sei. Die laufenden Entnahmen würden unregelmäßig und in gänzlich unterschiedlichem Ausmaß je nach persönlichem Bedürfnis und wirtschaftlicher Gegebenheit behoben bzw. auf das Privatkonto überwiesen. Außerdem könne vom Gesellschafter-Geschäftsführer die Arbeitszeit und der Arbeitsort selbst bestimmt werden. Es gebe keine Bindung an Urlaubseinteilungen. Aus all diesen Ausführungen sei ersichtlich, dass der Gesellschafter wie ein Einzelunternehmer seine Leistungen frei und weisungsungebunden erbringe und im speziellen Fall kein einziges Merkmal, welches auf eine dienstnehmerähnliche Eigenschaft schließen lasse, verwirklicht werde.

In Beantwortung eines Fragenkataloges teilte der bevollmächtigte Vertreter mit, dass die Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers in der Auftragseinholung, Kundengewinnung, Kalkulation, technischen Auslegung der Spritzgießwerkzeuge, Konstruktionsvorgaben, Auftragsannahmen, Auftragsbestätigungen, Personalführung, Personaleinstellung, Personalausbildung, gegebenenfalls auch Kündigungen bestehe. Die Entlohnung sei unterschiedlich, je nach Bedürfnis und der wirtschaftlichen Gegebenheit gewesen. Schriftliche Verträge seien keine abgeschlossen worden.

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 für die Jahre bis 1998 § 57 Abs. 7 und 8 des Handelskammergesetzes (HKG) und für die folgenden Jahre § 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 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 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. Das Risiko, welches der Gesellschafter-Geschäftsführer im Falle der Übernahme einer Bürgschaft für Verbindlichkeiten der Gesellschaft trägt, ist nämlich der Gesellschaftersphäre zuzuordnen und damit kein Indiz für ein Unternehmerwagnis im Bereich der Geschäftsführertätigkeit (VwGH 22.4.2004, 2002/15/0151). 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 dem wesentlich beteiligten Geschäftsführer im Kalenderjahr 1998 ein Geschäftsführerbezug von S 1,163.207,--, im Kalenderjahr 1999 ein solcher von S 1,577.163,-- und im Kalenderjahr 2000 ein solcher von S 922.625,-- zugeflossen ist, obwohl die erklärten handelsrechtlichen Gewinne im Kalenderjahr 1998 S 8,000.202,-- im Kalenderjahr 1999 S 6,840.602,-- und im Kalenderjahr 2000 S 6,820.130,-- betragen haben. Im Vordergrund des Unternehmerwagnisses steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmensschwankungen trifft. Dabei kann von solchen Schwankungen der Vergütungen auf ein Risiko des Geschäftsführers aber nur dann geschlossen werden, wenn nach den Ausführungen des VwGH in den Erkenntnissen vom 24.10.2002, 2001/15/0062 und vom 27.8.2002, 2002/14/0068 ein konkret nachvollziehbarer Zusammenhang der Bezüge des wesentlich beteiligten Geschäftsführers mit den wirtschaftlichen Parametern der Bwln. zur Darstellung gebracht wird, was aber nicht erfolgt ist. Die behaupteten, vom Geschäftsführer frei verfügbaren Änderungen der Höhe seiner Bezüge haben mit einem Risiko, wie es für Unternehmer eigentümlich ist, nichts gemein (VwGH 19.12.2001, 2001/13/0086, 28.5.2002, 2001/14/0213).

Entsprechend § 1014 ABGB ist die GmbH verpflichtet, dem Geschäftsführer seine Barauslagen zu ersetzen (vgl. Reich-Rohrwig, Das österreichische GmbH-Recht 2/100). Laut Prüferfeststellungen stand dem Gesellschafter-Geschäftsführer für dienstliche Fahrten ein Fahrzeug der Berufungswerberin zur Verfügung. Aus den Einkommensteuererklärungen des

wesentlich beteiligten Geschäftsführers für die Kalenderjahre 1998 bis 2000 ist jedenfalls ersichtlich, dass ihm 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 beim Geschäftsführer vor. Die vorliegenden Schwankungen der Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers lassen noch keinen Rückschluss auf ein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis zu (VwGH 12.9.2001, 2001/13/0203 v. 27.2.2002, 2001/13/0103 v. 28.5.2002, 2001/14/0169 u.v. 12.9.2002, 2002/15/0136).

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

Auch kann bei den vom Geschäftsführer zu erfüllenden Aufgaben (Geschäftsführertätigkeit laut Firmenbuch seit 1997) 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 des wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers als Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind.

Linz, am 10. November 2004