



GZ. RV/0656-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bwin., vertreten durch Gerhard Steinberger gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 26. November 1999, betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für 1994 bis 1998, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die Fälligkeit der Abgaben erfährt keine Änderung.

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 Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer bei der Berufungswerberin durchgeführten Lohnsteuerprüfung über die Zeit vom 1.1.1994 bis 31.12.1998 wurde u.a. festgestellt, dass die an den wesentlich (99,8 %) beteiligten Gf. bezahlten Vergütungen nicht in die Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum

Dienstgeberbeitrag einbezogen wurden. Auf Grund dieser Feststellungen wurde mit Abgabenbescheid vom 26.11.1999 der auf die Geschäftsführerbezüge entfallende Dienstgeberbeitrag (S 157.500,--) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (S 16.800,--) nachgefordert.

Dagegen wurde Berufung eingebracht und im Wesentlichen eingewendet, dass eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft nicht gegeben, weil der Geschäftsführer weisungsungebunden hinsichtlich Ort, Zeit und Inhalt der Geschäftsführertätigkeiten gewesen sei. Hinsichtlich des Unternehmerrisikos sei die Höhe der Bezüge des Gf. ab dem Geschäftsjahr 1994 alleine vom wirtschaftlichen Erfolg der Gesellschaft abhängig. Wie aus den beiliegenden Kopien der Gesellschafterbeschlüsse für 1997 und 1998 hervorgehe, sei der Bezug des Gf. an das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit gebunden gewesen. Die Geschäftsführervergütung werde anlässlich der Feststellung des Jahresabschlusses endgültig bemessen, wobei jedoch dem Gf. während des Geschäftsjahres die Möglichkeit eingeräumt werde, ein Honorarakonto zu entnehmen. Bei der Auszahlung dieser Beträge sei jedoch die Liquiditätsslage des Unternehmens zu beachten. Wie in den prüfungsgegenständlichen Jahren ersichtlich, seien die Bezüge des Gf. durchaus unterschiedlich gewesen: 1994: S 300.000,--, 1995: S 1,200.000,--, 1996: S 300.000,--, 1997: S 500.000,--, 1998 S 1,200.000,--. Neben der erfolgsabhängigen Entlohnung und der Nichtgewährung von Vergütungen im Nichtleistungsfall (Krankheit, Urlaub), habe der Gf. auch die mit seiner Tätigkeit verbundenen Ausgaben selbst zu tragen gehabt. So seien von ihm unter anderem die Sozialversicherungsbeiträge und ähnliche Ausgaben selbst bestritten worden. Nach dem Gesamtbild würden die Bezüge des Gf. nicht dem Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unterliegen.

In dem angeschlossenen Gesellschafterbeschluss vom 27.2.1998 ist die Geschäftsführerentlohnung wie folgt geregelt: "Die im Fremdvergleich angemessen zu dotierende Entlohnung für die Erfüllung des Auftrages zur Geschäftsführung beträgt maximal 20 % des EGT (Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit) der Gesellschaft, aber mindestens S 500.000,--. Für das Geschäftsjahr 1997/98 wird die auf diese Weise zu bemessende Geschäftsführervergütung mit dem Mindestbetrag S 500.000,00 endgültig festgesetzt."

Der Gesellschafterbeschluss vom 16. bzw. 17.6.1999 enthält folgende Regelung der Geschäftsführerentlohnung: "Die im Fremdvergleich angemessen zu dotierende Entlohnung für die Erfüllung des Auftrages zur Geschäftsführung beträgt maximal 20 % des EGT (Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit) der Gesellschaft, aber mindestens

S 1.500.000,00. Sie wird anlässlich der Feststellung des Jahresabschlusses für das vergangene Geschäftsjahr endgültig bemessen. Für das Geschäftsjahr 1997/98 wird die auf diese Weise zu bemessende Geschäftsführervergütung mit S 1.200.000,00 endgültig festgelegt. Für das Geschäftsjahr 1998/99 steht dem Geschäftsführer ein Honorar von S 1.200.000,-- zur Verfügung, über welches er pro Kalenderquartal mit jeweils maximal einem Viertel dieses Betrages unter Berücksichtigung der Liquiditätslage der Gesellschaft selbst während des Jahres disponieren kann."

Im Schreiben vom 12.12.2001 hielt die FLD der Berufungswerberin vor, dass aus einer Gegenüberstellung des jährlichen Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit mit der jährlichen Geschäftsführervergütung ersichtlich sei, dass sich die Geschäftsführervergütung nicht vom Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit ableitet, sondern sehr willkürlich festgesetzt wurde. Auch wird im Gesellschafterbeschluss vom 16., bzw. 17.6.1999 von einer Mindestvergütung von S 1,500.000,-- gesprochen, die Geschäftsführervergütung aber mit S 1,200.000,-- festgesetzt, was einen Widerspruch beinhaltet.

In Beantwortung dieses Schreibens teilte der bevollmächtigte Vertreter am 8.8.2002 mit, dass das dem Gf. gutgeschriebene Honorar rund 50 % des Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit vor Abzug der Geschäftsführervergütung betrage. Lediglich für das Geschäftsjahr 1997 sei diese Vergütung pauschal mit ATS 500.000,-- bemessen worden. Weiters sei noch darauf hinzuweisen, dass keine laufenden Auszahlungen der Vergütungen erfolgt seien. Die Geschäftsführerhonorare seien zum Bilanzstichtag ermittelt und anschließend dem Verrechnungskonto des Geschäftsführers gutgeschrieben worden. Die Formulierung in den Gesellschafterbeschlüssen bedeute, dass dem Gf. ein Mindestbetrag zwar zustehe, er aber unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Lage der Gesellschaft sehr wohl seinen Bezug auch nach oben an den tatsächlichen Gegebenheiten zu messen habe.

In einem weiteren Vorhalt vom 21.2.2003 teilte die Berufungsbehörde dem bevollmächtigten Vertreter mit, dass in der Vorhaltsbeantwortung vom 8.8.2002 die genaue Ermittlung der Geschäftsführervergütung im Kalenderjahr 1998 an Hand des Zahlenwerkes der Buchhaltung fehlt. Trotz Setzung einer vierwöchigen Frist wurde dieser Vorhalt bis heute nicht beantwortet.

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.

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, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz, sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegierung 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 Einnahmenschwankungen 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. Dabei kommt es, wie der VwGH in den Erkenntnissen vom 21.12.1999, 99/14/0255 und vom 26.7.2000, 2000/14/0061, erkannt hat, auf die tatsächlichen Verhältnisse an. Im Vordergrund

dieses Merkmales steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmensschwankungen trifft. In die Überlegungen einzubeziehen sind aber auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen bei nicht überwälzbaren Ausgaben ergeben. Die Tragung der mit der Tätigkeit verbundenen Auslagen bzw. Spesen oder die Zurverfügungstellung von Firmenwagen durch die GmbH sprechen auf der Ausgabenseite eindeutig gegen ein Unternehmerwagnis des Geschäftsführers. Der Umstand, dass sich der Geschäftsführer in vollem Umfang vertreten lassen konnte, schließt die grundsätzliche Verpflichtung zur persönlichen Ausübung der Tätigkeit nicht aus (VwGH-Erk. 18.2.1999, 97/15/0175).

Hiezu ist festzustellen, dass der Gf. in den einzelnen Kalenderjahren folgende Geschäftsführervergütungen erhalten hat: 1994: S 300.000,--, 1995: S 1,200.000,--, 1996: S 300.000,--, 1997: S 500.000,-- und 1998: S 1,200.000,--. Laut Vorhaltsbeantwortung vom 8.8.2002 betrug die Bemessungsgrundlage (EGT lt. GuV Rechnung plus Geschäftsführerbezug) 1994: S 546.656,--, 1995: S 2,155.371,--, 1996: S 657.445,-- 1997: S 416.726,--. Für 1998 wurde die Bemessungsgrundlage trotz Urgenz nicht bekannt gegeben. Damit ergibt sich, dass ein genauer Zusammenhang zwischen den Schwankungen der Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers einerseits und wirtschaftlichen Parametern, insbesondere dem wirtschaftlichen Erfolg der Berufungswerberin nicht erkennbar ist. Nach den Gesellschafterbeschlüssen vom 27.2.1998 und vom 16.6.1999 wurden anlässlich der Genehmigung der Jahresabschlüsse 1997 und 1998 Mindestvergütungen an den Gesellschafter-Geschäftsführer vereinbart. Mangels eines konkreten Zusammenhanges mit dem wirtschaftlichen Erfolg der Rechtsmittelwerberin liegt es nahe, dass die Festlegung der Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers ihre Begründung im persönlichen Bedarf des Geschäftsführers hat. Diese Umstände bilden jedoch kein wie immer geartetes Unternehmerwagnis (VwGH 31.1.2002, 2001/15/0087, v. 25.9.2001, 2001/14/0067). Weiters steht ein Mindest-Fixbezug der Annahme eines relevanten Unternehmerwagnisses entgegen (VwGH 18.12.2001, 2001/15/0070). Einkommenseinbußen eines wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers durch einen Verhinderungsfall (etwa durch Krankheit oder durch die Verpflichtung, im Verhinderungsfall auf eigene Kosten für eine Vertretung zu sorgen) ändern nichts an der gegen ein Unternehmerwagnis sprechenden, für die DB-Pflicht maßgebenden Erfolgsunabhängigkeit seiner Bezüge (VwGH 28.5.2002, 2001/14/0057). Entsprechend § 1014 ABGB ist die GmbH verpflichtet, dem Geschäftsführer seine Barauslagen zu ersetzen (vgl. Reich-Rohrwig, Das österreichische GmbH-Recht 2/100). Dem kam die Berufungswerberin teilweise nach. Die nicht ersetzten Ausgaben betrugen jedenfalls weniger

als das Betriebsausgabenpauschale von 6 % der Vergütung. Im Umstand, dass ein wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer die Sozialversicherungsbeiträge selbst trägt, ist kein relevantes Unternehmerwagnis zu sehen, wie der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgesprochen hat (VwGH 22.9.2000, 2000/15/0075 u.v. 19.12.2001, 2001/13/0085).

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. Das Fehlen eines Anspruches auf Urlaub und auf Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall hängen nicht mit dem Unternehmerwagnis, sondern mit dem sozial gestalteten Arbeitsrecht und mit der auf Grund gesellschaftsrechtlicher Beziehungen fehlenden Weisungsgebundenheit zusammen (vgl. das vorhin zitierte VwGH-Erkenntnis). Schwankungen der Bezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführers entsprechend der Ertragslage der Gesellschaft lassen noch keinen Rückschluss auf eine tatsächliche Erfolgsabhängigkeit von der Tätigkeit des Geschäftsführers und damit auf ein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis zu (VwGH 12.9.2001, 2001/13/0203 und vom 27.2.2002, 2001/13/0103).

Unbestritten ist, dass laut den Buchhaltungsunterlagen die Geschäftsführervergütungen jährlich ausbezahlt wurden, wobei laut Gesellschafterbeschluss vom 16.6.1999 der Gf. über das Honorar pro Kalenderquartal selbst verfügen konnte. Derartiges steht nach der Rechtsprechung des VwGH der Annahme einer "laufenden Entlohnung" nicht entgegen (vgl. Erk. 27.6.2001, 2001/15/0057, v. 29.1.2002, 2001/14/0167).

Auch kann bei den vom Geschäftsführer zu erfüllenden Aufgaben (kaufmännische Führung des Geschäftsbetriebes seit 1988) 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 als Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag und zum Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind.

Die Berufung war als unbegründet abzuweisen.

Linz, 10. April 2003