



GZ. RV/1750-W/02

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Reinhold Christoph, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 8., 16. und 17. Bezirk betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 1996 bis 1999 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die als Bemessungsgrundlage heranzuziehende Summe der in den Jahren 1996 bis 1999 gewährten Arbeitslöhne beträgt 29.329,52 €

Ausgehend von dieser Bemessungsgrundlage wird der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) für die Jahre 1996 bis 1999 in Höhe von 1.319,82 € und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 1996 bis 1999 in Höhe von 148,16 € festgesetzt.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

### **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**

Im Rahmen einer die Jahre 1996 bis 1999 umfassenden Lohnsteuerprüfung stellte der Prüfer fest, dass die an den zu 80% an der Bw. beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer (GF) gewährten Vergütungen nicht in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DB) einbezogen worden seien. Mit Bescheid vom 10. November 2000 wurden daher 8.291,-- S an Nachzahlung für DB und 977,-- S für DZ festgesetzt.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung brachte die Bw. im Wesentlichen vor, dem GF würden für seine geschäftsführenden Tätigkeiten je nach Betriebsergebnis Bezüge in unterschiedlicher Höhe ausbezahlt. Mit diesen Bezügen würden vom GF sämtliche durch seine Tätigkeit entstehenden Kosten, wie Reisekosten und sonstige Auslagen finanziert, d.h. nicht die Bw. trage die Kosten sondern der GF selbst decke diese mit seinen Geschäftsführerbezügen. Ein allenfalls verbleibende Überschuss werde in Form der "Einkommenbesteuerung" versteuert. Somit leiste die Gesellschaft in keiner Weise Ersatz für die mit der Tätigkeit des GF verbundenen Auslagen.

Dass der GF somit weder fixes Gehalt, noch Anspruch auf Urlaubsgeld, Weihnachtsremuneration oder Abfertigung habe, sei auf Grund der amtsbekannten Lage evident.

All diese Umstände – im Sinne der erforderlichen Gesamtbetrachtung des vorliegenden Rechtsverhältnisses – würden vehement einer Zuordnung überwiegender Merkmale eines Dienstverhältnisses gemäß § 47 EStG widersprechen.

Sowohl mit Schreiben vom 15. Februar 2001 als auch mit Schreiben vom 26. Jänner 2004 wurde die Bw. darauf aufmerksam gemacht, dass die von ihr lt. Gewinn- und Verlustrechnung der einzelnen Jahre für den GF an die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft überwiesenen Sozialversicherungsbeiträge ebenfalls in die Bemessungsgrundlage für DB und DZ einzubeziehen sind. Eine Berücksichtigung dieser Beträge sei im Rahmen der Lohnsteuerprüfung noch nicht erfolgt, weshalb mit einer Erhöhung der bisherigen Vorschreibung gerechnet werden müsse. Über Aufforderung wurde bekannt gegeben, zu welchem Zeitpunkt die Beiträge in jeweils angeführter Höhe entrichtet wurden.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:**

Der an der einen Gastgewerbebetrieb führenden Bw. zu 80% beteiligte GF führt den Betrieb mit wenig bzw. teilweise auch ohne weiteres fix angestelltes Personal. Er ist demnach für sämtliche im Unternehmen anfallenden Tätigkeiten selbst zuständig.

In dem am 30. Juni 1995 abgeschlossenen Beistellungsvertrag wird festgehalten, dass der GF für seine geschäftsführenden Tätigkeiten einen Geschäftsführerbezug unter folgenden Voraussetzungen erhält:

- *" die entsprechenden Tätigkeiten, wie Lieferantenauswahl, Handelswarenlieferungen, Kundenbedienung, Organisieren der Instandhaltung des Betriebes, Einstellen- und Kündigung von Dienstnehmern, Messebesuche, werden je Anfall durchgeführt;*
- *es besteht keine Eingliederung des GF in den betrieblichen Organismus, es gibt keine fixen Arbeitszeiten, keinen Urlaubsanspruch, keine Abfertigung;*
- *da Hr. GF 80% Gesellschafter ist, auch keinerlei Weisungsgebundenheit;*
- *die Auszahlung des GF-Bezuges erfolgt in Abhängigkeit des jeweiligen Erfolges des Unternehmens, kein Anspruch auf fixe monatliche Beträge;*
- *keinerlei Spesenersätze, die durch die o.a. Tätigkeiten entstehen könnten;*
- *dies ist kein Dienstvertrag und auch kein Werkvertrag, die Arbeitskraft des Herrn GF wird der GesmbH nicht geschuldet."*

Als Entlohnung für seine Tätigkeit wurden dem GF in den einzelnen Jahren folgende Vergütungen (inklusive seines Eigenverbrauches) gewährt (in ATS):

	1996	1997	1998	1999
Jänner	6.000,--	6.000,--	10.000,--	0,--
Februar	10.480,--	6.000,--	10.000,--	5.000,--
März	5.000,--	6.000,--	8.000,--	2.000,--
April	3.120,--	7.273,--	8.000,--	10.000,--
Mai	0,--	16.516,--	0,--	6.000,--

Juni	5530,--	9.614,--	7.600,--	5.095,--
Juli	4.999,--	344,--	5.000,--	7.000,--
August	5.000,--	0,--	5.000,--	8.237,--
September	5.000,--	2.000,--	0,--	1.241,--
Oktober	6.000,--	5.000,--	5.000,--	5.000,--
November	6.000,--	6.104,--	11.000,--	4.045,--
Dezember	7.800,--	33.161,--	9.205,--	7.000,--
gesamt:	64.929,--	98.012,--	78.805,--	60.618,--

Darüber hinaus trug die Bw. für ihn die Beiträge zur Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft. Die Entrichtung erfolgte in folgender Höhe (Beträge in ATS) und in folgenden Monaten:

	1996	1997	1998	1999
Februar	692,55			
März		770,18	789,69	862,33
Mai	647,81	698,74	708,04	787,84
August	718,70			
September		698,74	708,04	787,84
Dezember	620,33	698,74	708,04	787,84
gesamt:	36.870,--	39.443,--	40.095,--	44.389,-

Aus der Geschäftsführtätigkeit erwachsen dem GF keinerlei persönlich zu tragende Kosten.

In den einzelnen Jahren wurden von der Bw. folgende Betriebsergebnisse (Beträge in ATS) erklärt:

	1996	1997	1998	1999
Gewinn/Verlust	-4.690,--	-25.749,--	-82.737,--	+20.347,--

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus den von der Bw. vorgelegten Unterlagen, wie insbesondere Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen der einzelnen Jahre, sowie Geschäftsführer-bezugskonten und der Aufstellung der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft. Die geringfügigen Differenzen zwischen den von der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft ausgewiesenen Beträgen und den in den Erklärungen aufscheinenden ergeben sich aus dem Umstand, dass bei der Versicherungsanstalt nur mehr Euro-Beträge gespeichert sind, und sich bei der Umrechnung daher Rundungsdifferenzen ergeben. Da die Beträge aber ohnehin gerundet werden müssen, ergibt sich daraus keine Differenz hinsichtlich der Bemessungsgrundlage.

Dass dem GF aus seiner Tätigkeit keinerlei Aufwendungen erwachsen sind, ist deshalb anzunehmen, weil in seinen Einkommensteuererklärungen exakt die laut Erklärung der Bw. geleisteten Vergütungen aufscheinen, ohne dass ihm erwachsene Aufwendungen in Abzug gebracht werden. Darüber hinaus wurden auch im gesamten Berufungsverfahren niemals konkrete Angaben hinsichtlich der Ausgaben gemacht, die der GF im Rahmen seiner Tätigkeit angeblich zu leisten habe.

**Der festgestellte Sachverhalt war folgendermaßen zu würdigen:**

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Entsprechend der Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 geltenden Fassung BGBl. Nr. 818/1993 sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG idF BGBl. Nr. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 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 Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt (22 Z 2 EStG 1988). Die Beteiligung des GF am Stammkapital der Bw. mit 80% ist unstrittig.

Die gesetzlich Grundlage für die Erhebung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag bildet für die Streitjahre bis 1998 § 57 Abs. 7 und 8 des Handelskammergesetzes (HKG) und für das Jahr 1999 § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes (WKG).

Zur Auslegung der in der Vorschrift des § 41 Abs. 2 und 3 FLAG angeführten Bestimmung des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 wird auf das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1.3.2001, G 109/00, sowie auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 23.4.2001, 2001/14/0054 und 2001/14/0052, vom 10.5.2001, 2001/15/0061, und vom 18.7.2001, 2001/13/0063, sowie vom 12.9.2001, 2001/13/0203, verwiesen. Wie den Gründen der genannten Erkenntnisse entnommen werden kann, werden Einkünfte nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer GmbH 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 der Gesellschaft eingegliedert ist,
- dass ihn unter Bedachtnahme auf die Einnahmen- bzw. Ausgabenschwankungen kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis trifft und
- dass 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 die Eingliederung (vgl. VwGH vom 23.4.2001, 2001/14/0054, und 2001/14/0052).

Im gegenständlichen Fall war der GF lt. sogenanntem Beistellungsvertrag seit 1995 für sämtliche im Betrieb der Bw. anfallenden Agenden verantwortlich. Sein Tätigkeitsbereich umfasste daher das gesamte Management des Unternehmens der Bw. Durch die Erfüllung dieser vertraglich festgelegten Aufgaben durch viele Jahre hindurch ist jedenfalls von einer Eingliederung des GF in den geschäftlichen Organismus der Bw. auszugehen, auch wenn vertraglich festgelegt ist, dass keine Eingliederung des GF besteht. Eine derartige Feststellung kann nichts an den tatsächlichen Umständen ändern, aus denen – wie dargelegt – jedenfalls eine

Eingliederung ersehen werden kann. Der diesbezügliche Hinweis der Bw. ist daher unzutreffend.

Den weiteren Einwendungen der Bw., der GF habe keine fixe Arbeitszeit, keinen Urlaubsanspruch, keinen Anspruch auf Abfertigung und sei nicht weisungsgebunden, weshalb kein Dienstverhältnis vorliegen könne, wird entgegengehalten: Der VfGH hat im Erkenntnis vom 1.3.2001, G 109/00, klargestellt, dass das Merkmal der Weisungsgebundenheit nur eines unter mehreren Merkmalen ist, die für die Deutung des Typusbegriffes "Dienstverhältnis" maßgebend sind. Es muss grundsätzlich möglich sein, die Frage des Vorliegens der (sonstigen) Merkmale eines Dienstverhältnisses auch unter "Ausblendung" bzw. Hinzudenken der Weisungsgebundenheit zu beantworten.

Der VfGH hat in seinem Erkenntnis auch darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis sind, 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 Delegation von bestimmten Arbeiten (vgl. VwGH vom 23.4.2001, 2001/14/0052, 2001/14/0054, und vom 10.5.2001, 2001/15/0061).

Sämtliche dahingehende Argumente der Bw. vermögen daher nicht Zweifel an der Dienstnehmereigenschaft des GF hervorzurufen.

Der Geschäftsführer ist jenes Organ der Gesellschaft, welchem die Vertretung und Geschäftsführung obliegt. Unabhängig davon, ob ein Geschäftsführer an der GmbH beteiligt ist oder nicht, obliegt ihm daher die Leitungsfunktion. Dieser bei jedem handelsrechtlichen Geschäftsführer vorliegende Umstand steht aber Einkünften iSd § 22 Z 2 Teilstich 2 EStG 1988 nicht entgegen.

Auch das Argument, der GF agiere weder auf Grund eines Dienst- noch eines Werkvertrages, ist nicht geeignet, die Dienstnehmereigenschaft des GF zu widerlegen. Für die Beurteilung

einer Leistungsbeziehung als Dienstverhältnis ist nämlich das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeiten maßgebend, und das ist im gegenständlichen Fall jedenfalls jenes einer umfassenden und langfristigen Eingliederung in den betrieblichen Organismus.

Unternehmerwagnis liegt vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit und daher auch die Höhe der Einnahmen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der persönlichen Geschicklichkeit sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängig sind und die mit der Tätigkeit verbundenen Aufwendungen nicht vom Auftraggeber ersetzt, sondern vom Unternehmer aus eigenem getragen werden müssen (vgl. die Erkenntnisse des VwGH vom 23.4.2001, 2001/14/0054, und 2001/14/0052). Wie der Verwaltungsgerichtshof in den Erkenntnissen vom 21.12.1999, 99/14/0255, und vom 26.7.2000, 2000/14/0061, erkannt hat, steht im Vordergrund dieses Merkmales, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft. In die Überlegungen einzubeziehen sind aber auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen bei nicht überwältzbaren Ausgaben ergeben.

Im gegenständlichen Fall erhielt der GF – wie oben dargestellt - monatliche Vergütungen für seine Tätigkeit. Diese wurden zwar in den einzelnen Monaten in unterschiedlicher Höhe gewährt, bei einer jährlichen Betrachtung ergeben sich jedoch mit Ausnahme des Jahres 1997 keine größeren Schwankungen, wobei sich diese Differenz ausschließlich deshalb ergibt, weil im Mai und Dezember dieses Jahres wesentlich höhere Beträge als in den anderen Jahren bezahlt wurden. Der Grund für diese Zahlungen kann aber keineswegs in den wirtschaftlichen Gegebenheiten der Bw. gesehen werden, da in diesem Jahr ein wesentlich höherer Verlust als im vergangenen Jahr zu verzeichnen war. Im Übrigen kann überhaupt anhand der aufgelisteten betrieblichen Erfolge der Bw. davon ausgegangen werden, dass die dem GF gewährten Vergütungen in keiner Weise vom Erfolg der Bw. abhängig gemacht wurden, da in Jahren mit hohen Verlusten (1997 und 1998) wesentlich höhere Vergütungen gewährt wurden als in Jahren mit niedrigen Verlusten oder Gewinnen. Auch die Bw. gibt in ihren Schriftsätzen außer der Behauptung, es würden erfolgsabhängige Vergütungen geleistet, keine Erklärung, wie sich denn diese angebliche Erfolgsabhängigkeit äußere.

Damit ist aber vielmehr davon auszugehen, dass sich die Entlohnung an den Bedürfnissen des GF orientiert hat, sicherlich unter Bedachtnahme auf die finanziellen Möglichkeiten der Bw. Ein Zusammenhang zwischen den Schwankungen der Bezüge des GF und dem wirtschaftlichen Erfolg der Bw. ist daher in keiner Weise erkennbar.



Die Bw. behauptet zwar, dass sich ein Unternehmerwagnis aus stark schwankenden und ins Gewicht fallenden Ausgaben ergeben hätte, derartige Ausgaben, die der GF aus eigenem zu tragen gehabt hätte, werden aber weder in seinen Einkommensteuererklärungen noch sonst in irgend einer Weise dokumentiert.

Damit kann aber ausgeschlossen werden, dass den GF in seiner Stellung als Geschäftsführer ein tatsächliches, ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis sowohl bezüglich seiner Einnahmen als auch seiner Ausgaben getroffen hat.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass die Betätigung des GF auf Grund seiner Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Bw., des Fehlens eines relevanten Unternehmerrisikos und der laufenden Entlohnung als eine iSd § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 zu qualifizieren ist, woraus sich auch die Rechtsfolge der DB- und DZ-Pflicht seiner Bezüge ableitet.

Dass in der Übernahme einer den Geschäftsführer treffenden Beitragspflicht eine weitere Vergütung für die Geschäftsführertätigkeit zu sehen ist, kann nicht zweifelhaft sein, ist dieser Fall wirtschaftlich doch nicht anders zu betrachten, als würden entsprechend höhere Bezüge gewährt und wäre der Geschäftsführer gehalten, aus diesen höheren Geschäftsführervergütungen die Sozialversicherungsbeiträge selbst zu zahlen (vgl. VwGH vom 26.3.2003, 2001/13/0092). Aus diesem Grund waren auch die für den GF geleisteten Sozialversicherungsbeiträge in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen.

Die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen und der darauf entfallenden Abgaben ist den beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 5 Berechnungsblätter

Wien, 31. März 2004