



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., W.,O-Gasse, vertreten durch TRUST Treuhand- und Steuerberatung GmbH, Steuerberatungsgesellschaft, 1020 Wien, Praterstraße 38, vom 25. März 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 15. März 2004 betreffend Festsetzung von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (Sektion A) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 1999 bis 31. Dezember 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Geschäftsführer der Bw. war laut Firmenbuchauszug seit 1972 der im Streitzeitraum zu 51% bzw. 63% an der Bw. beteiligte G.P..

Im Zuge einer die Jahre 1999 bis 2002 umfassenden Lohnsteuerprüfung stellte der Prüfer fest, dass für die Geschäftsführerbezüge des G.P. Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nicht entsprechend der ab 1994 geänderten Rechtslage abgeführt worden waren. Es wurden daher für folgende Beträge die im Spruch des Bescheides genannten Abgaben nachgefordert (alle Beträge in Euro):

| Jahr | Gf-Bezug | DB     | DZ    |
|------|----------|--------|-------|
| 1999 | 9.730,89 | 437,89 | 51,57 |

|      |           |          |        |
|------|-----------|----------|--------|
| 2000 | 20.348,39 | 915,68   | 105,81 |
| 2001 | 23.691,34 | 1.066,11 | 120,83 |
| 2002 | 13.800,00 | 621,00   | 60,72  |

In der dagegen erhobenen Berufung wurde ausgeführt, der Geschäftsführer sei für die Bw. in einem Auftragsverhältnis als Zahntechniker tätig. Er sei nicht in die Organisation eingebunden, weil er keinen organisatorischen Vorschriften unterliege, keinen zeitlichen Einschränkungen und betrieblichen Kontrollen unterworfen sei. Ebenso fehle die disziplinarische Verantwortlichkeit gegenüber der Bw.. Durch die ergebnisabhängige Auszahlung der Honorarvergütung in Abhängigkeit von Liquidität und Ertrag der Gesellschaft, Haftungen im Falle von Insolvenz für ausbezahlte Honorare im Zeitpunkt der Überschuldung und den Ausschluss einer Entgeltfortzahlung bei Krankheit und Insolvenz sei auch das unternehmerische Wagnis gegeben.

Mit Berufungsvorentscheidung wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes könne bei einer kontinuierlichen und über einen längeren Zeitraum andauernden Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung von einer Eingliederung in den geschäftlichen Organismus gesprochen werden.

Laut einer schriftlichen Vereinbarung würden die Geschäftsführerbezüge mit 70% des Gewinnes vor Geschäftsführerbezüge und Körperschaftsteuer festgesetzt. Es könnte aber jährlich mindestens ATS 240.000,- vorab entnommen werden. Werde in einem Jahr kein Gewinn erwirtschaftet oder reiche der Gewinn nicht aus, um die Vorausentnahmen des Geschäftsführers abzudecken, seien diese mit künftigen Gewinnen zu verrechnen.

Die Gewinne in den Jahren 1999 bis 2002 seien ausreichend gewesen, damit die Entnahmen über der Mindestsumme von ATS 240.000,- gelegen seien. Daraus sei kein Unternehmerrisiko zu ersehen. Der Geschäftsführer habe in seinen Einkommensteuererklärungen das Betriebsausgabenpauschale und Beiträge zur gewerblichen Sozialversicherung als Ausgaben erklärt. Daraus könne kein wesentliches ausgabenseitiges Wagnis abgeleitet werden.

Im Antrag auf Vorlage der Berufung wurde darauf hingewiesen, Herr G.P. sei als Zahntechniker tätig gewesen und habe nicht selbständige, sondern vielmehr Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt.

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

Die Behörde nahm folgenden Sachverhalt als erwiesen an:

Herr G.P. war an der Bw. im Streitzeitraum zu 51% bzw.63% beteiligt und nahm die Aufgaben der Geschäftsführung seit 1972 wahr.

Eine Gegenüberstellung der Geschäftsführerbezüge und der Ergebnisse der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit (vor Abzug der Geschäftsführerbezüge) der Streitjahre zeigt folgendes Bild (alle Beträge – mit Ausnahme des Jahres 2002 – in ATS):

|                          | 1999       | 2000       | 2001       | 2002      |
|--------------------------|------------|------------|------------|-----------|
| Gf-Bezüge                | 280.000,-  | 280.000,-  | 326.000,-  | 13.800,-  |
| EGT vor Gf-Bezug         | 630.468,36 | 464.379,18 | 465.786,75 | 40.819,30 |
| Gf-Bezug in %<br>vom EGT | 44,41%     | 60,30%     | 70%        | 66,19%    |

Der Geschäftsführer unterliegt keinen organisatorischen Vorschriften und ist keinen zeitlichen Einschränkungen und betrieblichen Kontrollen unterworfen. Die Honorare werden in Abhängigkeit von Liquidität und Ertrag der Gesellschaft ausgezahlt. Es besteht keine Entgeltfortzahlungspflicht im Falle von Krankheit und Insolvenz.

Laut einer undatierten Vereinbarung können jährlich mindestens S 240.000,- voraus entnommen werden. Wird in einem Geschäftsjahr kein Gewinn erzielt oder ist der Gewinn nicht ausreichend, um die vom Gesellschafter-Geschäftsführer getätigten Vorausentnahmen abzudecken, so sind diese mit künftigen Gewinnen zu verrechnen. Bei voraussichtlicher Verlustsituation sind die Entnahmen zum Wohle der Gesellschaft einzustellen.

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die im Akt befindlichen Unterlagen, das Vorbringen in der Berufung, die der Behörde vorliegenden Bilanzen, ist insoweit unstrittig und war rechtlich wie folgt zu beurteilen.

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 i.S.d. § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen i.S.d. § 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 i.S.d. § 22 Z 2 EStG 1988.

Nach § 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 EStG 1988) 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 Regelung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, findet sich in § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (WKG).

Der Verfassungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 1.3.2001, G 109/00, 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 – 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. Der Verfassungsgerichtshof hat aufgezeigt, dass dies insbesondere für die Merkmale der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens und des Fehlens des Unternehmerwagnisses nicht zutreffe. Zu den Merkmalen, die in diesem Sinn vor dem Hintergrund der Weisungsungebundenheit ihre Indizwirkung verlieren, gehören nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor allem folgende (vgl. hierzu auch Arnold, ÖStZ 2000, 639f): fixe Arbeitszeit (VwGH vom 22.9.2000, 2000/15/0075, VwGH vom 30.11.1999, 99/14/0270, und VwGH vom 27.7.1999, 99/14/0136), fixer Arbeitsort (VwGH vom 30.11.1999, 99/14/0226), arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit (VwGH vom 24.2.1999, 98/13/0014), Anwendbarkeit typisch arbeitsrechtlicher Vorschriften, wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz (VwGH vom 26.4.2000, 99/14/0339, VwGH vom 27.1.2000, 98/15/0200), sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegation von bestimmten Arbeiten (VwGH v. 26.4.2000, 99/14/0339).

Im Erkenntnis des verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018, stellte der Verwaltungsgerichtshof klar, dass bei der Frage, ob Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 erzielt werden, entscheidende Bedeutung dem Umstand zukommt, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist. Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen des Unternehmerwagnisses oder einer als "laufend" zu erkennenden Lohnzahlung, kann nur in solchen Fällen Bedeutung

zukommen, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes nicht klar zu erkennen wäre.

Eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. des 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). Unerheblich ist, ob der Geschäftsführer im operativen Bereich der Gesellschaft oder im Bereich der Geschäftsführung tätig ist.

Entsprechend dem der Behörde vorliegenden Firmenbuchauszug übte Herr G.P. die Geschäftsführung seit 1972 aus.

Vor dem Hintergrund des vom Verwaltungsgerichtshof vertretenen funktionalen Verständnisses vom Begriff der Eingliederung in den Organismus des Betriebes ist durch die unbestritten kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung für den Geschäftsführer das Merkmal der Eingliederung ohne Zweifel gegeben (VwGH v. 23.11.2004, 2004/15/0068). Den Sachverhaltskomponenten, dass der Geschäftsführer keinen organisatorischen Vorschriften unterliegt, keinen zeitlichen Einschränkungen und keinen betrieblichen Kontrollen unterworfen ist und im Krankheitsfall keine Entgeltfortzahlungspflicht besteht, ist keine wesentliche Bedeutung beizumessen (VwGH v. 16.6.2001, 2001/14/0103).

Das im oben zitierten Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes neben der Eingliederung in den betrieblichen Organismus genannte Kriterium des fehlenden Unternehmerwagnisses ist im vorliegenden Fall ebenfalls erfüllt. Ein Unternehmerwagnis ist nämlich nur dann zu bejahen, 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 (vgl. 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, ausgesprochen 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.

Laut einer der Behörde vorliegenden undatierten Vereinbarung der Bw. mit dem Geschäftsführer würden die Geschäftsführerbezüge durch die Gesellschafterversammlung

jährlich neu festgesetzt. Die Bezüge seien zur Gänze erfolgsabhängig und würden 70% des Gewinnes vor Geschäftsführerbezügen und Körperschaftsteuer betragen. Tatsächlich erhielt der Geschäftsführer in den Streitjahren Bezüge, deren Höhe sich zwischen 44,41% und 70% (siehe Tabelle oben) des Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit vor Steuer und Geschäftsführerentschädigung bewegte. Anders als dies der Vereinbarung entsprochen hätte, waren die Bezüge des Geschäftsführers nicht in den in der Berufung behaupteten Zusammenhang mit dem Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der Bw. zu bringen. Ihre tatsächliche Entwicklung zeigte, dass sie vielmehr trotz sinkendem EGT gleich blieben bzw. im Jahr 2001 sogar stiegen.

Ein mit der Tätigkeit des Geschäftsführers für die Bw. einnahmenseitig verbundenen Unternehmerwagnis kann in Anbetracht der obigen Ausführungen nicht bejaht werden. Auch das Vorbringen, die Auszahlung der Vergütungen erfolge in Abhängigkeit von Liquidität und Ertrag der Gesellschaft, ist nicht geeignet der Berufung zum Erfolg zu verhelfen.

Schwankungen der Bezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführers entsprechend der Ertragslage oder der Liquidität der Gesellschaft lassen für sich allein keinen Rückschluss auf eine tatsächliche Erfolgsabhängigkeit der Honorierung des Geschäftsführers zu (VwGH 19.12.2001, 2001/13/0091, VwGH 17.10.2001, 2001/13/0102).

Dass sich ein Unternehmerwagnis aus Schwankungen bei nicht überwälzbaren Ausgaben ergeben hätte, wurde in der Berufung nicht vorgebracht und ist auch den Einkommensteuererklärungen des Geschäftsführers nicht zu entnehmen, da dort bei der Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit neben den Beiträgen zur gewerblichen Sozialversicherung lediglich das Betriebsausgabenpauschale in Höhe von 6% in Abzug gebracht wurde.

Dem Vorbringen, der Geschäftsführer sei als Zahntechniker tätig gewesen und habe demzufolge Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt, ist entgegenzuhalten, dass damit die Trennung der Sphäre der Gesellschaft von jener des Gesellschafters außer Acht gelassen wird. Dass Herr G.P. als Geschäftsführer die Arbeit eines Zahntechnikers im Rahmen der Bw. ausübte, wird nicht in Abrede gestellt. Zu unterscheiden ist lediglich, dass die Bw. Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielte, der Geschäftsführer aber in Anwendung der oben zitierten Bestimmung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Sind aber die vom Geschäftsführer für seine Tätigkeit bezogenen Einkünfte unter § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 zu subsumieren, bleibt für die Anwendung der Bestimmung des § 23 EStG 1988 kein Raum, liegen doch gewerbliche Einkünfte nur dann vor, soweit die Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.

Wenn vorgebracht wird, dass ein Unternehmerwagnis darin begründet sei, dass Haftungen im Falle von Insolvenz gegeben seien, ist auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach das Risiko, das der Gesellschafter-Geschäftsführer im Falle der Übernahme einer Haftung trägt, der Gesellschafter-Sphäre zuzuordnen ist und damit kein Indiz für ein Unternehmerwagnis im Bereich der Geschäftsführertätigkeit darstellt (vgl. ua VwGH 30.10.2003, 2003/15/0072).

Die Berufung war daher in Anbetracht obiger Ausführungen als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 3. Juni 2005