

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der I-GmbH, vertreten durch DS, vom 30. Dezember 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Vöcklabruck vom 3. Dezember 2002, betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Anlässlich einer bei der Berufungserwerberin durchgeführten Lohnsteuerprüfung über die Zeit vom 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 2001 wurde festgestellt, dass die an den zu 100 % beteiligten Geschäftsführer F. bezahlten Vergütungen (S 10,000.000,-- 1998, S 10,298.250,-- 1999, S 12,786.708,-- 2000 und S 23,363.280,-- 2001) nicht in die Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einbezogen worden seien. Nach Ansicht des Erhebungsorganes handle es sich im gegenständlichen Fall um eine ausgesprochen frei verfügte Festlegung der Bezüge, die nur in der beherrschenden gesellschaftsrechtlichen Stellung des Gesellschafter-Geschäftsführers ihre Ursache haben könne und deren Höhe sich auch offensichtlich nach dem persönlichen Mittelbedarf des Geschäftsführers richte. Mit einem Risiko, wie es einem Unternehmer eigentlich sei, habe diese Vorgangsweise nichts zu tun.

Auf Grund dieser Feststellungen wurde mit Abgabenbescheid vom 3. Dezember 2002 der auf die Geschäftsführervergütungen entfallende Dienstgeberbeitrag (€ 184.601,43) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (€ 18.563,11) nachgefordert.

Dagegen wurde durch den bevollmächtigten Vertreter fristgerecht berufen. Der Geschäftsführer sei alleiniger Gesellschafter der Rechtsmittelwerberin. Geschäftszweck der GmbH sei die Standort-, Expansions- und Projektentwicklung auf dem Immobiliensektor. Die Geschäftstätigkeit werde ausschließlich durch Herrn F. ausgeübt. Laut VwGH-Erk. v. 23.4.2001, 2001/14/0054, liege ein Unternehmerwagnis dann 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 abhänge und der Steuerpflichtige für die mit der Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen müsse. Der Geschäftsführer sei der einzige operativ Tätige. Er müsse seine Arbeit höchstpersönlich ausüben, da nur er über die Kundenkontakte und Kenntnisse verfüge. Sein Arbeitsausfall hätte zur Folge, dass die Berufungswerberin noch allfällige im Abschlussstadium befindliche Aufträge abrechnen könnte, dann aber keine weiteren Aufträge mehr erhalten werde. Wenn sie keine weiteren Aufträge bearbeiten könne, könne auch kein Geschäftsführergehalt mehr bezahlt werden. Aus dieser Kausalkette gehe eindeutig hervor, dass der Geschäftsführer das absolute Unternehmerwagnis trage. Der Erfolg der Tätigkeit hänge daher ausschließlich von der Tüchtigkeit, dem Fleiß und der persönlichen Geschicklichkeit des Geschäftsführers ab, da es keine weiteren Personen gäbe, die dies beeinflussen könnten. Dass auch alle anderen Merkmale fehlten, die für ein Dienstverhältnis gemäß § 47 Abs. 2 EStG sprechen würden, sei vom Prüfer nicht einmal bestritten worden. So trage der Gesellschafter-Geschäftsführer sämtliche PKW- und Reisekosten selbst, genau so wie die Sozialversicherungsbeiträge. Einen 13. und 14. Monatsbezug gebe es ebenfalls nicht. Der Gesellschafter-Geschäftsführer weise somit sicherlich nicht wie in § 22 Z. 2 EStG gefordert, "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" auf. Im streitgegenständlichen Zeitraum sei es anfänglich zu einem starken Anstieg der Betriebsleistung und des Betriebsergebnisses gekommen (1997: 6,1 Mio ATS, 1998: S 14,5 Mio, 1999: 22,3 Mio, 2000: 30,3 Mio), in weiterer Folge hätte das Ergebnis einigermaßen konstant gehalten werden können (2001: 29,7 Mio ATS). Mit dem starken Anstieg des Umsatzes und Betriebsergebnisses sei auch ein starker Anstieg der Geschäftsführervergütung verbunden gewesen. Im Wirtschaftsjahr 2002 sei die Betriebsleistung stark gesunken (21,4 Mio ATS). Damit sei ebenfalls ein starker Rückgang des Geschäftsführerbezuges (2001: 14,5 Mio ATS, 2002: 10,0 Mio ATS) verbunden gewesen. Wenn man die Höhe der Geschäftsführerentschädigungen der letzten Jahre ansehe, so sei klar ersichtlich, dass die Höhe der Geschäftsführerentschädigung mit dem Ergebnis mitschwanke. Ein Rückgang des Geschäftsführerbezuges von etwa 30 %

---

von 2001 auf 2002 sei wohl als ins Gewicht fallende Einnahmensschwankung zu bezeichnen. Die Höhe des Geschäftsführerbezuges sei direkt proportional mit dem Gewinn der GmbH. Daraus sei doch ganz klar zu folgern: Je höher der Gewinn der Gesellschaft, umso höher sei der Geschäftsführerbezug. Und da im vorliegenden Fall ausschließlich und alleine der Geschäftsführer Einfluss auf das Betriebsergebnis habe, trage er unmittelbar die Früchte seiner Tätigkeit. Arbeitet er weniger, sinkt der Gewinn der Gesellschaft und somit die Höhe seines Bezuges.

### ***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 Handelskammergegesetzes (HKG) und für die folgenden Jahre § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergegesetzes 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 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).

Die rechtlichen Voraussetzungen der Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018, klargestellt. Nach den Entscheidungsgründen des genannten Erkenntnisses kommt bei der Frage, ob Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 erzielt werden, entscheidende Bedeutung dem Umstand zu, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist.

**Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen eines Unternehmerrisikos 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.** Wie der Verwaltungsgerichtshof in dem angeführten Erkenntnis unter Hinweis auf seine Vorjudikatur weiter ausgeführt hat, wird von einer Eingliederung jedoch in aller Regel auszugehen sein, weil dieses Merkmal bereits durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt wird, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird. Unerheblich ist dabei, ob der Geschäftsführer im operativen Bereich der Gesellschaft oder im Bereich der Geschäftsführung tätig ist (vgl. VwGH-Erk. 15.12.2004, 2003/13/0067). Wie aus der Niederschrift vom 23.10.2002 hervorgeht, obliegt dem Geschäftsführer die Durchführung sämtlicher Arbeiten wie Auftragsbeschaffung, Auftragsabwicklung, Fakturierung, Auftragsfinanzierung usw.. Das Merkmal der Eingliederung in den Organismus des Betriebes ist durch die kontinuierliche und bereits seit dem Jahr 1996 erfolgte Ausübung der Geschäftsführungstätigkeit gegeben.

Wie das Finanzamt in der Bescheidbegründung zu Recht ausgeführt hat, liegt im vorliegenden Fall auch kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis beim Geschäftsführer vor (vgl. VwGH-Erk. v. 27.3.2002, Zi. 2001/13/0071 u.v. 22.4.2004. Zi. 2002/15/0151). Darauf kommt

---

es nach den Ausführungen des verstärkten Senates des Verwaltungsgerichtshofes aber nicht mehr an (vgl. auch VwGH 23.11.2004, 2004/15/0068, 22.12.2004, 2003/15/0056).

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 Geschäftsführers als Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind.

Die Berufung war als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 29. März 2005