



GZ. RV/1407-L/02

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BwIn., vertreten durch Gerhard Steinberger, gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 25. Jänner 2000, betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Prüfungszeitraum 1994 bis 1998 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **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**

Anlässlich einer bei der Berufungswerberin durchgeführten Lohnsteuerprüfung über die Zeit vom 1. 1. 1994 bis 31. 12. 1998 wurde festgestellt, dass die an den wesentlich (laut Firmenbuch ab Mai 1997 50 % und ab November 1997 100 %) beteiligten Gf. bezahlten Vergütungen nicht in die Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds

für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einbezogen worden seien. Das Tätigkeitsgebiet des Gf. sei im Wesentlichen gleich wie vor der Übernahme der übrigen Anteile am Stammkapital geblieben. Neben den laufenden Honoraren seien dem Geschäftsführer auch die Reiseaufwendungen ersetzt worden. Auf Grund dieser Feststellung wurde mit Abgabenbescheid vom 25. Jänner 2000 der auf die Geschäftsführerbezüge entfallende Dienstgeberbeitrag (S 37.509,--) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (S 4.001,--) nachgefordert.

Dagegen richtet sich die fristgerecht eingebrachte Berufung. Der Gf. sei bis 1997 zu 25 % am Stammkapital der GmbH beteiligt gewesen. Mit Juli 1997 habe er die restlichen 75 % übernommen und sei seit diesem Zeitpunkt Alleingesellschafter-Geschäftsführer der Bwln.. Das Fehlen der Merkmale a) Eingliederung in den geschäftlichen Organismus und b) Unternehmerrisiko würde gegen eine DB- und DZ-Pflicht sprechen.

Eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus sei beim Gf. nicht gegeben, weil er weisungsungebunden hinsichtlich Ort, Zeit und Inhalt der Geschäftsführertätigkeiten gewesen sei. Er besitze vollkommen freie Einteilungsmöglichkeiten seiner Arbeitszeit, sei somit an keine feste Arbeitszeit gebunden. Überstunden würden ihm nicht vergütet. Der Gf. habe keinen Urlaubsanspruch und auch keinen auf Abfertigung. Er sei hinsichtlich der Organisation und Durchführung seiner Tätigkeiten vollkommen selbständig. Im Krankheitsfall bestehe für den Geschäftsführer kein Anspruch auf Entgeltleistung. Auch könne er sich jederzeit vertreten lassen.

Hinsichtlich des Unternehmerrisikos seien die Bezüge des Gf. ab dem Geschäftsjahr 1997 alleine abhängig vom wirtschaftlichen Erfolg der Gesellschaft. Wie aus den beiliegenden Kopien der Gesellschafterbeschlüsse für 1997 und 1998 hervorgehe, sei der Bezug des Gf. an das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit gebunden. 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 beiden prüfungsgegenständlichen Jahren ersichtlich, seien die Bezüge des Gf. durchaus unterschiedlich und hätten 1997: S 453.540,-- und 1998: S 380.000,-- betragen. Wie aus den Gesellschafterbeschlüssen ersichtlich sei, hätte der Gf. für das Jahr 1998 bereits ein Honorarvolumen von S 1,2 Millionen zur Verfügung gehabt. Bedingt durch das Nichterreichen der betrieblichen Vorgaben bzw. der gesteckten Ziele, habe der Gf. lediglich einen Betrag von S 380.000,-- im Geschäftsjahr 1998 als Geschäftsführerbezug erhalten. Aus dieser Gestaltung in diesen beiden Jahren sei sehr wohl die Bindung an den wirtschaftlichen Erfolg eindeutig ersichtlich. Unternehmerrisiko liege

immer dann vor, wenn der finanzielle Erfolg sowohl auf der Einnahmen- als auch auf der Ausgabenseite selbst gestaltet werden könne. Neben der angeführten erfolgsabhängigen Entlohnung und der Nichtgewährung der Vergütungen im Nichtleistungsfall (Krankheit, Urlaub), habe der Gf. auch die mit seiner Tätigkeit verbundenen Ausgaben selbst zu tragen. So würden von ihm u.a. die Sozialversicherungsbeiträge und ähnliche Ausgaben selbst bestritten.

Im angeschlossenen Gesellschafterbeschluss vom 17.4.1998 wird hinsichtlich der Geschäftsführerentlohnung Folgendes ausgeführt: "Die im Fremdvergleich angemessen zu dotierende Entlohnung für die Erfüllung des Auftrages zur Geschäftsführung beträgt maximal 60 % des EGT (Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit), vor Geschäftsführervergütung, der Gesellschaft. Sie wird anlässlich der Feststellung des Jahresabschlusses für das vergangene Geschäftsjahr endgültig bemessen. Für das Geschäftsjahr 1997 wird die auf diese Weise zu bemessende Geschäftsführervergütung mit S 453.540,-- endgültig festgelegt. Für das Geschäftsjahr 1998 steht dem Geschäftsführer ein Honorar von S 1,200.000,00 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."

Der Punkt "Geschäftsführerentlohnung" im Gesellschafterbeschluss vom 5. 8. 1999 hat grundsätzlich den gleichen Wortlaut, nur wurde die Geschäftsführervergütung für das Kalenderjahr 1998 mit S 380.000,-- endgültig festgelegt.

Das Finanzamt wies das Rechtsmittel mit Berufungsvorentscheidung vom 26. November 2001 als unbegründet ab. Ein relevantes Unternehmerwagnis könne beim Gf. nicht unterstellt werden, weil eine laufende jährliche, wenn auch nicht monatliche Entlohnung vorliege, die keine massiven Einnahmenschwankungen mit einer Reduzierung des Bezuges auf weniger als die Hälfte ausweise, in der Tragung der auf den Geschäftsführerbezügen lastenden SV-Beiträgen laut VwGH-Rechtsprechung kein relevantes Unternehmerwagnis zu sehen sei und das Fehlen eines Anspruches auf Urlaub und auf Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall nicht mit dem Unternehmerwagnis, sondern mit dem sozial gestalteten Arbeitsrecht und mit der auf Grund gesellschaftlicher Beziehung fehlenden Weisungsgebundenheit zusammenhänge.

Durch den Vorlageantrag, in dem auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung nicht eingegangen wurde, gilt das Rechtsmittel wiederum als unerledigt.

Der Vorhalt des unabhängigen Finanzsenates vom 17. März 2004, nachweislich zugestellt am 23. März 2004, mit dem die Bwln. eingeladen wurde, innerhalb von vier Wochen an Hand des Zahlenwerkes der Buchhaltung rechnerisch nachvollziehbar bekannt zu geben, wie die

Geschäftsführervergütung in den Jahren 1997, 1998 und 1999 jeweils ermittelt worden sei, wurde 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.

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. 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 Gf. im Kalenderjahr 1997 ein Geschäftsführerbezug von S 453.540,-- und im Kalenderjahr 1998 ein solcher von S 380.000,-- zugeflossen ist, obwohl sich der handelsrechtliche Gewinn von S 98.674,-- im Kalenderjahr 1997 auf S 176.378,-- im Kalenderjahr 1998 erhöht hat. Die Behauptung, wonach der Bezug des Gf. an das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit gebunden sei, ist nach den Ausführungen des VwGH in den Erkenntnissen vom 24.10.2002, 2001/15/0062 und vom 27.8.2002, 2002/14/0068 nur dann von Bedeutung, wenn ein konkret nachvollziehbarer Zusammenhang der Bezüge des Gf. mit den wirtschaftlichen Parametern der Bwln. zur Darstellung gebracht wird. Aus der Nichtbeantwortung des Vorhaltes des unabhängigen Finanzsenates vom 17. März 2004 ist zu schließen, dass keine konkreten Kriterien vorliegen, nach welchen die Erfolgsabhängigkeit der Geschäftsführerbezüge bemessen wurde.

Entsprechend § 1014 ABGB ist die GmbH verpflichtet, dem Geschäftsführer seine Barauslagen zu ersetzen (vgl. Reich-Rohrwig, Das österreichische GmbH-Recht 2/100). Laut Prüfungsfeststellungen wurden dem Gf. auch die Reiseaufwendungen ersetzt. Aus den Einkommensteuererklärungen des Gf. für die Kalenderjahre 1997 und 1998 ist jedenfalls ersichtlich, dass ihm bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit neben den Sozialversicherungsbeiträgen keine das 6 %ige Betriebsausgabenpauschale übersteigende Ausgaben erwachsen sind. Sozialversicherungsbeiträge fallen aber nicht unter die für ein Unternehmerwagnis sprechenden Ausgaben, da diese in fester Relation zu den Einnahmen stehen und daher kein Wagnis darstellen (VwGH 25.11.1999, 99/15/0188).

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 entsprechend der Ertragslage der Gesellschaft 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). Zu der Frage der Kostentragung im Vertretungsfall ist nach dem VwGH 30.4.2003, 2001/13/0320 daran zu erinnern, dass es bei der Beurteilung der Frage nach einem Unternehmerwagnis auf die tatsächlichen Verhältnisse ankommt. Aus den Beilagen zu

den Einkommensteuererklärungen des Gf. ist zu schließen, dass Vertretungskosten für eine längere Abwesenheit im Prüfungszeitraum nicht angefallen sind.

Unbestritten ist, dass laut den vorgelegten Unterlagen die Geschäftsführervergütungen jährlich abgerechnet, wobei pro Kalenderjahr in der Regel mehrere Akontozahlungen geleistet wurden. Somit liegt nach der Rechtsprechung des VwGH 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 5.1.1994) 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 Gf. 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, 13. Mai 2004