



GZ. RV/1622-L/02

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BwIn., vertreten durch Franz Spitzer, gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau/Inn vom 21. Mai 2001, betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Prüfungszeitraum 1998 bis 2000 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 1.1.1998 bis 21.12.2000 wurde festgestellt, dass die an den wesentlich (80 %) beteiligten Gf. bezahlten Vergütungen nicht in die Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einbezogen

worden seien. Auf Grund dieser Feststellungen wurde mit Abgabenbescheid vom 21. Mai 2001 der auf die Geschäftsführervergütungen entfallende Dienstgeberbeitrag (S 57.285,00) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (S 5.891,00) nachgefordert.

Dagegen wurde durch den bevollmächtigten Vertreter berufen. Der Gf. sei zu 80 % am Gesellschaftskapital beteiligt und übe im Unternehmen eine beherrschende Stellung aus. Es habe bisher immer nur einen mündlichen Geschäftsführervertrag gegeben. Nach der jüngsten Judikatur würden dann Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vorliegen, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft eingegliedert sei und ein Unternehmerwagnis dabei fehle. Ganz wesentlich komme es auch auf das Unternehmerwagnis des Geschäftsführers an, nämlich inwieweit er seine Einnahmen und Ausgaben mitgestalten könne. Im vorliegenden Fall würden sehr stark schwankende Bezüge des Gf. vorliegen, welche sich aus dem wechselnden Geschäftserfolg ableiten würden. Während das Entgelt in der schwierigen Umstrukturierungsphase nach dem Gesellschafterwechsel (1998) bewusst niedrig gehalten worden sei, sei eine stürmische Aufschwungphase mit stark steigenden Verkaufszahlen erfolgt. Diese Umsatzsteigerungen hätten im Jahr 1999 zu einer Anpassung der Bezüge an ein Normalniveau geführt, zumal die Liquidität dazu vorhanden gewesen sei. Ein angestellter fremder Geschäftsführer wäre bei vergleichbarem Zeiteinsatz aber sicher nicht zufrieden gewesen und hätte vermutlich seine Tätigkeit beendet. Aus seiner Sicht seien auch die höheren Bezüge im Jahr 1999 immer noch stark von der Ertrags- und Liquiditätssituation des Unternehmens abhängig gewesen. Wie sich im Nachhinein herausgestellt habe, hätten die Erträge im Jahr 1999 nicht mit der Umsatzentwicklung mithalten können. Insbesonders hätten sich Forderungsausfälle und nicht verrechenbare Leistungen sehr ungünstig auf das Jahresergebnis ausgewirkt. Die logische Konsequenz daraus sei gewesen, neben anderen Einsparungspotenzialen bei den Geschäftsführerbezügen anzusetzen und diese ab dem Jahr 2000 so lange zu ermäßigen, bis diese schwierige Phase überstanden gewesen sei und endlich Gewinne erwirtschaftet werden könnten. Bei der Gestaltung der Ausgaben des Geschäftsführers habe dieser ebenfalls ein namhaftes Risiko getragen. Die BwIn habe dem Gf. wohl gleich bleibende Teilzahlungen für seine Fahrtkosten gewährt, jedoch unabhängig von seinen gefahrenen Kilometern und von seinem tatsächlichen Aufwand an Kfz-Kosten. Die Obergrenze für den Kostenbeitrag sei bei 30.000 km gelegen. Tatsächlich habe der Gf. jeweils um einige tausend Kilometer mehr mit seinem PKW für seine Geschäftsführertätigkeit bei der BwIn. zurückgelegt. Der Mehraufwand sei von ihm selbst zu tragen gewesen. Darüber hinaus seien bei ihm laufend Ausgaben angefallen, wie Bewirtungsspesen, Werbegeschenke, Spenden und Repräsentationskosten, Telefongebühren im Privatbereich usw., welche er aus seinem Bezug habe finanzieren

müssen, die aber nicht belegbar seien. Die logische Folge daraus sei, dass seitens des Gf. sehr wohl ein gravierendes Unternehmerwagnis vorgelegen sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 28. Februar 2002 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Durch den vom bevollmächtigten Vertreter fristgerecht eingebrochenen Vorlageantrag gilt das Rechtsmittel wiederum als unerledigt.

***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 - Weisungsgebundenheit 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 Weisungsgebundenheit 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).

Insgesamt stellt somit das in § 22 Z 2 Teilstreich 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 Teilstreich 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 Teilstreich 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 1998 ein Geschäftsführerbezug von S 164.750,--, im Kalenderjahr 1999 ein solcher von S 310.790,64 und im Kalenderjahr 2000 ein solcher von S 183.781,33 zugeflossen ist, obwohl der handelsrechtliche Verlust im Kalenderjahr 1998 S 502.614,-- im Kalenderjahr 1999 S 860.310,-- betragen hat und erst im Kalenderjahr 2000 ein handelsrechtlicher Gewinn von S 602.217,-- erwirtschaftet wurde. Die Behauptung, wonach sich der Bezug des Gf. vom Geschäftserfolg ableiten würden, entspricht nicht den Tatsachen, weil im Jahr des größten Verlustes die höchste Geschäftsführervergütung ausbezahlt wurde. Außerdem wäre dieser Einwand 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, was aber nicht erfolgt ist. Zusätzlich zur obgenannten Vergütung hat die Rechtsmittelwerberin auch die Sozialversicherungsbeiträge des Gf. getragen.

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 Reiseaufwendungen ersetzt, und zwar S 245.385,65 im Kalenderjahr 1998, S 172.936,38 im Kalenderjahr 1999 und S 181.936,87 im Kalenderjahr 2000. Aus den Einkommensteuererklärungen des Gf. für die Kalenderjahre 1998 bis 2000 ist jedenfalls ersichtlich, dass ihm bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit im Kalenderjahr 1998 Betriebsausgaben von S 51.205,--, im Kalenderjahr 1999 solche von unter S 1.000,-- und im Kalenderjahr 2000 solche von S 26.040,-- erwachsen, welche im Hinblick auf die Höhe der Ersätze als geringfügig anzusehen sind.

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 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).

Unbestritten ist, dass laut den vorgelegten Unterlagen die Geschäftsführervergütungen monatlich ausbezahlt wurden. Nach der Rechtsprechung des VwGH liegt jedenfalls 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 28.8.1997) 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, 4. Juni 2004