



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dkfm. Dr. Josef Mayrl, gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 1999 bis 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben 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

Im Ergebnis einer im Unternehmen der Bw durchgeführten Lohnsteuerprüfung stellte der Prüfer in seinem Bericht bzw. den Beilagen ua. fest, dass im Prüfungszeitraum an den Geschäftsführer der Bw Bezüge ausbezahlt worden seien. Der Geschäftsführer war im Prüfungszeitraum zu 76 % an der Bw beteiligt. Von der Bw wurden Kontoblätter vorgelegt, aus denen die zeitliche Lagerung der "Entnahme" der Geschäftsführerbezüge hervorging. Neben anderen Entnahme-Buchungen sind aus den Verrechnungskonten folgende Bezüge ersichtlich (in Schilling):

	1999 (Monat, Betrag)		2000 (Monat, Betrag)		2001 (Monat, Betrag)	
1.	01/99	420.000	01/00	315.000	02/01	315.000
2.	05/99	420.000	04/00	315.000	05/01	315.000
3.	09/99	420.000	07/00	315.000	09/01	315.000
4.			10/00	315.000	11/01	315.000
Summe	1999	1,260.000	2000	1,260.000	2001	1,260.000

Die Auszahlung der Geschäftsführerbezüge erfolgte im Jahre 1999 3 Mal, ansonsten 4 Mal jährlich. Die Bw gab ferner bekannt, dass die Berechnung jeweils zu Beginn des Jahres durch entsprechenden Beschluss der Gesellschafter erfolge. Die Maßstäbe seien zunächst - bis zur Erreichung des Gewinnes - die erfolgten Entnahmen. Bei entsprechenden Gewinnen sei eine Beteiligung vorgesehen. Das Unternehmerrisiko bestehe darin, dass entweder die Mindestentlohnung erfolge und bei entsprechend höheren Gewinnen eine höhere Vergütung vorgesehen sei. Über Vorhalt teilte die Bw mit, dass der Geschäftsführer Tages- und Nächtigungs-, aber keine Kilometergelder erhalte.

Der Prüfer vertrat die Ansicht dass der Mehrheitsgesellschafter aus seiner Geschäftsführertätigkeit demnach Einkünfte nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 erziele, weshalb er im Sinne der Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG 1967 Dienstnehmer sei.

Das Finanzamt schloss sich der Auffassung des Prüfers an und setzte mit den angefochtenen Bescheiden vom 23. September 2002 von den Geschäftsführerbezügen den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag entsprechend fest.

Dagegen wurde Berufung erhoben und eingewendet, dass CW völlig weisungsfrei sei und seinen Bezug völlig unregelmäßig erhalte, wie aus den Verrechnungskonten hervorgehe. Eine organisatorische Eingliederung in den Betrieb der Gesellschaft sei nicht gegeben, zudem trage CW das Unternehmerwagnis in voller Höhe.

Über Vorhalt teilte die Bw im erstinstanzlichen Berufungsverfahren mit, dass das Aufgabengebiet des Geschäftsführers ausschließlich das Finden von Aufträgen und das Installieren der entsprechenden Programme sei. Es werde in der Berufung nicht angeführt, dass der Geschäftsführer kein Büro von der Gesellschaft hat, es sei lediglich so, dass CW am Sitz der Gesellschaft kein Geschäft machen könne, sondern sein Arbeitsgebiet ausschließlich in den Räumlichkeiten bei den Auftraggebern sei.

Das Finanzamt wies die Berufung unter ausführlicher Darstellung der Rechtsprechung des VwGH als unbegründet ab. Zur Frage der organisatorischen Eingliederung wies das Finanzamt darauf hin, dass bereits die Erfüllung der mit der Geschäftsführertätigkeit verbundenen Aufgaben eine Eingliederung bedinge, zudem stelle die Auftragsakquirierung einen wesentlichen Teil des Betriebsgeschehens und damit der Unternehmensorganisation dar. Räumliche Aspekte würden in diesem Zusammenhang nur eine untergeordnete Bedeutung einnehmen.

Fristgerecht wurde der Antrag gestellt, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen.

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

Den Dienstgeberbeitrag haben gemäß § 41 Abs. 1 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 (FLAG) alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Gemäß § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 818/1993 sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG ist der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). 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.

Die gesetzliche Grundlage für die Erhebung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag bildet § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (WKG).

Nach der Rechtsprechung des VwGH werden Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer Ges.m.b.H. 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 seiner 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 (vgl. die Erkenntnisse vom 23.4.2001, 2001/14/0054 und 2001/14/0052, vom 10.5.2001, 2001/15/0061, vom 18.7.2001, 2001/13/0063, und vom 18.9.2003, 2001/15/0151).

Im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1. März 2001, G 109/00, wird unter Anführung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Anzeichen 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 eine feste Arbeitszeit, ein fester Arbeitsort, die arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, Anwendbarkeit typischer arbeitsrechtlicher Vorschriften, wie Arbeits- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz (vgl. VwGH 19.6.2002, 2001/15/0068, mit weiteren Nachweisen).

a) Eingliederung in den geschäftlichen Organismus:

Für die Frage der Eingliederung auch die zeitliche Komponente der zu beurteilenden Tätigkeit von Bedeutung. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zB Erkenntnis vom 16.9.2003, 2003/14/0057) spricht die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung für die Eingliederung, was beispielsweise bei einem nur zum Zwecke der Unternehmenssanierung bestellten Geschäftsführer nicht der Fall sein muss.

Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage begegnet die Beurteilung der Finanzbehörde erster Instanz, die Eingliederung des Geschäftsführers ergebe sich im Berufungsfall aus der auf Dauer angelegten Erfüllung der Aufgaben des Geschäftsführers (CW ist seit der Gründung Geschäftsführer) im Bereich der Unternehmensleitung, keinen Bedenken der Rechtsmittelbehörde.

Zudem ist darauf hinzuweisen, dass der Begriff der organisatorischen Eingliederung nicht nur auf räumliche Aspekte reduziert werden kann. Auch ein Dienstnehmer, der überwiegend im Außendienst für das Unternehmen tätig wird, ist in den Betrieb organisatorisch eingegliedert.

#### b) Unternehmerwagnis:

Unternehmerwagnis liegt vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Steuerpflichtigen weitgehend von seinen unternehmerischen Fähigkeiten und seinem Fleiß sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und der Steuerpflichtige für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen muss. Dabei kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse an: Im Vordergrund dieses Merkmales steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft. Auf ein Wagnis aus der Stellung als Gesellschafter oder gar auf das Unternehmerwagnis der Gesellschaft kommt es nicht an (vgl. VwGH 31.3.2003, 2003/14/0023, mit weiteren Nachweisen).

Auf die besonderen Schwierigkeiten der Feststellung des tatsächlichen Sachverhaltes, die sich bei den in Rede stehenden Leistungsverhältnissen insbesondere aus dem dabei häufig vorzufindenden Umstand des Selbstkontrahierens ergeben, wurde bereits wiederholt in der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes hingewiesen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25.4.2002, 2001/15/0066, aber auch das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1.3.2001, G 109/00). Dieser Aspekt hat zur Folge, dass bei der Sachverhaltsfeststellung, um dem Objektivierungserfordernis hinreichend Rechnung zu tragen, der nach außen in Erscheinung tretenden tatsächlichen Abwicklung der Leistungsbeziehung die wesentliche Bedeutung beizumessen ist (vgl. VwGH 31.3.2003, 2003/14/0023).

Die tatsächlichen Verhältnisse zeigen, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer in den Streitjahren einen gleich bleibenden, fixen Betrag von S 1,260.000,-- erhalten hat. Die Leistungsbeziehung ist so gestaltet, dass dem Geschäftsführer in jedem Fall – somit auch in einer Verlustsituation – ein Mindestbetrag verbleibt und bei entsprechend höheren Gewinnen eine höhere Vergütung vorgesehen ist.

Ein derartiger Mindestfixbezug steht aber der Annahme eines relevanten Unternehmerwagnisses entgegen (vgl. VwGH 18.12.2001, 2001/15/0070).

Entgegen der von der Bw vertretenen Auffassung ist das Risiko von schwankenden Einnahmen, die einen bestimmten Sockelbetrag nicht unterschreiten, noch nicht ein solches, wie es für Unternehmer eigentümlich ist (vgl. zB VwGH 25.9.2001, 2001/14/0051).

Was die mit der Geschäftsführertätigkeit verbundenen Aufwendungen betrifft, so ist festzuhalten, dass der Geschäftsführer Auslagenersatz von der Gesellschaft erhält.

Das Tragen der Sozialversicherungsbeiträge durch den Geschäftsführer begründet kein Unternehmerrisiko (vgl. VwGH 18.12.2002, 2001/13/0141, mit weiteren Nachweisen).

Aufgrund der vorliegenden Umstände ist festzustellen, dass für den Gesellschafter-Geschäftsführer im Streitzeitraum ein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko nicht bestanden hat.

#### c) Kontinuierliche Honorierung:

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. Erkenntnisse vom 23.4.2001, 2001/14/0054 und 2001/14/0052, vom 10.5.2001, 2001/15/0061, vom 18.7.2001, 2001/13/0072 und 2001/13/0063, und vom 18.7.2001, 2001/13/0082) steht der Annahme einer Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht entgegen, dass die Vergütung des Geschäftsführers ausschließlich in Form zB von vierteljährlich zufließender Zahlungen bewirkt wird, da diese Judikatur das Element laufender Lohnzahlung nicht an die Bedingung knüpft, dass die dem Geschäftsführer gewährten Vergütungen im Monatsrhythmus zufließen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes reicht es für die Annahme einer laufenden Entlohnung (noch) aus, wenn die Geschäftsführervergütung dem Verrechnungskonto jährlich gutgeschrieben wird (vgl. zB VwGH 27.8.2002, 2002/14/0094, 18.9.2003, 2001/15/0151).

Im gegenständlichen Fall hat der Geschäftsführer 3 Mal bzw. 4 Mal jährlich Zahlungen erhalten. Damit ist aber eine laufenden Entlohnung im Sinn der oben zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung gegeben.

Die angefochtenen Bescheide entsprechen daher der Rechtslage, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Salzburg, 23. Jänner 2004