



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 2

GZ. RV/1336-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BwIn., vertreten durch F. X. Priester GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wels vom 19. Oktober 2001, betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Prüfungszeitraum 1998 bis 2000 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Höhe der im angefochtenen Bescheid angeführten Abgaben beträgt:

Abgabentyp	Zeitraum	Betrag in Schilling	Betrag in Euro
Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen	1998 - 2000	80.219,--	5.829,74
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	1998 – 2000	8.478,72	616,17

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgaben sind dem als Anlage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

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 - abge-

sehen 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

Wie im vorherigen Prüfungszeitraum wurde auch bei einer bei der Berufungswerberin über die Zeit vom 1.1.1998 bis 31.12.2000 durchgeführten Lohnsteuerprüfung festgestellt, dass die an den wesentlich (100 %) 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 Feststellung wurde mit Abgabenbescheid vom 19. Oktober 2001 der auf die Geschäftsführerbezüge entfallende Dienstgeberbeitrag (S 68.069,-- = 4,5 % von S 1.512.650,--) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (S 7.196,-- = 0,48 % von S 1.297.650,-- plus 0,45 % von S 215.000,--) nachgefordert.

Dagegen wurde durch die bevollmächtigte Vertreterin berufen. Dem Gf. stehe es auf Grund seiner Stimmrechte in der Generalversammlung frei, jederzeit für eine Vertretung im Sinne handelsrechtlicher Normen zu sorgen. Bei den Einkünften des Gf. handle es sich in den gegenständlichen Jahren um Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Er bürge für sämtliche Kredite seines Unternehmens mit seinem privaten Vermögen. Da die gesamte Leitung des Unternehmens auf den Schultern des Gf. laste und der wirtschaftliche Erfolg weitestgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, dem Fleiß und der Ausdauer, sowie dem persönlichen Geschick des Gf. abhängig sei, könne ein Unternehmerwagnis hier wohl nicht angesprochen werden. Der Umstand, dass verschiedene mit der Tätigkeit verbundene Aufwendungen nicht ersetzt würden, spräche ebenfalls dafür. Für die Behauptungen, der Gf. erhalte als wesentlich beteiligter Geschäftsführer einen Geschäftsführerbezug, welcher gemäß § 41 Abs. 2 FLAG der Dienstgeberbeitragspflicht unterliege, finde sich keine Begründung.

Mit dem am 24. Mai 2004 nachweislich zugestellten Schreiben des unabhängigen Finanzsenates vom 21. Mai 2004 wurde die Berufungswerberin aufgefordert, innerhalb von vier Wochen zu nachstehenden Punkten Stellung zu nehmen: Nach § 289 Abs. 2 BAO könne die Abgabenbehörde zweiter Instanz den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abändern. Laut den Feststellungen des Finanzamtes würden sich die Bemessungsgrundlagen für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum

Dienstgeberbeitrag durch die Zurechnung von Energie und PKW um jährlich S 45.000,-- (siehe BP-Bericht 1998 bis 2000) erhöhen. Außerdem betrage die Geschäftsführervergütung 1999 laut den Angaben in der Beilage zur Einkommensteuererklärung 1999 S 1.197.650,-- (zuzüglich der oben genannten Hinzurechnungen) und nicht wie der Lohnsteuerprüfer festgestellt habe S 1.062.650,--. Dadurch erhöhe sich die Nachforderung an Dienstgeberbeitrag auf S 80.219,-- und an Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag auf S 8.478,72. Betrachte man die handelsrechtlichen Gewinne der Kalenderjahre 1998 (S 5.580.920,--), 1999 (S 3.869.454,--) und 2000 (S 2.809.011,--) und die zugeflossenen Geschäftsführerbezüge (ohne Sachbezüge), falle auf, dass kein konkret nachvollziehbarer Zusammenhang zwischen den Bezügen des Geschäftsführers mit den wirtschaftlichen Parametern vorliege.

Dieser Vorhalt 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 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 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 Teilstich 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 incl. Sachbezüge von S 280.000,-- im Kalenderjahr 1999 ein solcher von S 1,242.650,-- und im Kalenderjahr 2000 ein solcher von S 260.000,-- zugeflossen ist, obwohl die handelsrechtlichen Gewinne im Kalenderjahr 1998 S 5.580.920,-- im Kalenderjahr 1999 S 3.869.454,-- und im Kalenderjahr 2000 S 2.809.011,-- betragen haben. Im Vordergrund des Unternehmerwagnisses steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmensschwankungen trifft. Dabei kann von solchen Schwankungen der Vergütungen auf ein Risiko des Geschäftsführers aber nur dann geschlossen werden, wenn nach den Ausführungen des VwGH in den Erkenntnissen vom 24.10.2002, 2001/15/0062 und vom 27.8.2002, 2002/14/0068 ein konkret nachvollziehbarer Zusammenhang der Bezüge des Gf. mit den wirtschaftlichen Parametern der Bwln. zur Darstellung gebracht wird, was aber trotz Aufforderung nicht erfolgt ist. Vom Geschäftsführer frei verfügte Änderungen der Höhe seiner Bezüge haben mit einem Risiko, wie es für Unternehmer eigentümlich ist, nichts gemein (VwGH 19.12.2001, 2001/13/0086).

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 (Nächtigungskosten) ersetzt. Weiters stand ihm für dienstliche Fahrten ein Fahrzeug der Berufungswerberin zur Verfügung. Aus den Einkommensteuererklärungen des Gf. für die Kalenderjahre 1998 bis 2000 ist jedenfalls ersichtlich, dass ihm bei den als Einkünfte aus selbständiger Arbeit erklärten Geschäftsführerbezügen neben den Sozialversicherungsbeiträgen keine das 6 %ige

Pauschale übersteigenden Ausgaben erwachsen sind. Ein ausgabenseitiges Unternehmerrisiko ist im Prüfungszeitraum nicht vorgelegen.

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 beinahe 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 20.2.1986) 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. Dass im gegenständlichen Fall keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen, ergibt sich erstens aus der Spezialbestimmung des § 22 Z. 2 EStG 1988, zweitens wurden die Geschäftsführerbezüge in den Einkommensteuererklärungen als Einkünfte aus selbständiger Arbeit erklärt und drittens würde bei Einkünften aus Gewerbebetrieb das vom Gf. in Anspruch genommene 6 %ige Betriebsausgabenpauschale nicht zustehen.

Wie im Vorhalt des unabhängigen Finanzsenates vom 21. Mai 2004 unwidersprochen ausgeführt, erhöhen sich die Bemessungsgrundlagen für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag durch die Zurechnung von Energie und PKW um jährlich S 45.000,--. Außerdem beträgt die Geschäftsführervergütung 1999 laut den Angaben in der Einkommensteuererklärung 1999 S 1,197.650,-- zuzüglich der oben genannten Hinzurechnungen und nicht wie der Lohnsteuerprüfer festgestellt hat S 1,062.650,--. Laut beiliegendem Berechnungsblatt erhöhen

sich dadurch die Nachforderungen an Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen auf S 80.219,-- und an Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag auf S 8.478,72.

Es war wie im Spruch zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, 16. Juli 2004