



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAAT

Außenstelle Feldkirch
Senat 1

GZ. RV/0094-F/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bf, vertreten durch die Lenz Bereuter Gehrer Buchprüfungs- und SteuerberatungsgmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zu- schlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 1997 bis 2001 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

Infolge einer Lohnsteuerprüfung wurden der Berufungsführerin für die ihrer zu 100% beteiligten Geschäftsführerin von 1997 bis 2001 bezahlten Vergütungen (für die Jahre 1997, 1998, 2000 und 2001 jeweils 420.000,00 S und für das Jahr 1999 280.000,00 S) Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen in Höhe von insgesamt 6.412,00 €

(88.231,04 S) sowie Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von insgesamt 632,00 € (8.696,51 S) vorgeschrieben. Die Geschäftsführerin sei in den Betrieb eingegliedert und habe kein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko zu tragen, weshalb diese im Ergebnis Dienstnehmerin im Sinne der Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG sei und die Vergütungen in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag einzubeziehen seien.

Dagegen wandte sich die steuerliche Vertreterin der Berufungsführerin mit Berufung und nach Ergehen einer abweislichen Berufungsvorentscheidung mit Vorlageantrag. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die Geschäftsführerin, die 100% der Geschäftsanteile halte, in der Lage sei, das Unternehmen, ein Handelsgeschäft, eigenständig zu führen, sich den Urlaubsanspruch selbst zuzugestehen oder das Geschäft auf- und zuzusperren, wann immer es ihr beliebe. Auch hafte die geschäftsführende Gesellschafterin gegenüber der Bank mit dem gesamten Privatvermögen, sodass angesichts des Schuldenstandes Unternehmerwagnis vorliege. Zudem sei die Entlohnung der Geschäftsführerin nicht zuletzt auch von der Konjunktur, vom Geschäftsverlauf und auch von anderen Faktoren abhängig gemacht. In den Streitjahren seien Betriebsergebnisse zwischen -352.000,00 S und 371.000,00 S erwirtschaftet worden, das Eigenkapital sei zwischen -113.000,00 S und 259.000,00 S geschwankt. Es habe daher ein enormes unternehmerisches Wagnis bestanden. Nachdem in den Wirtschaftsjahren 1997 und 1998 Verluste erzielt worden seien, sei zwischen der Berufungsführerin und der Geschäftsführerin mündlich ein Lohnverzicht für den Zeitraum 10/1999 bis 1/2000 vereinbart worden. Nachdem im Jahr 2000 wieder ein Gewinn erwirtschaftet worden sei, habe das monatliche Werkvertragsentgelt wieder angehoben werden können. Daraus sei das Unternehmerrisiko klar ersichtlich und werde eine Relation zwischen Werkvertrag und Betriebsergebnissen hergestellt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Arbeitslöhne für die der Dienstgeberbeitrag zu leisten ist, sind gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 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 gehören zu den Einkünften aus 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) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausführt, ist dem in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 enthaltenen Tatbestandsmerkmal "sonst alle Merkmale eines Dienst-

verhältnisses" das Verständnis beizulegen, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses gegeben sein müssen (vgl. VwGH 23.4.2001, 2001/14/0054; in diesem Sinne auch VfGH 1.3.2001, G 109/00). Dabei ist allerdings vom Vorliegen einer - auf Grund des gesellschaftsrechtlichen Verhältnisses fehlenden - Weisungsgebundenheit auszugehen und sodann zu beurteilen, ob die Merkmale der Unselbständigkeit oder jene der Selbständigkeit im Vordergrund stehen.

Zu den Merkmalen, die im Zusammenhang mit der Weisungsgebundenheit zu sehen sind und in diesem Sinn ihre Indizwirkung zur Beurteilung des Vorliegens eines steuerlichen Dienstverhältnisses verlieren, gehören nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. unter anderem VwGH 23.4.2002, 2001/14/0060) vor allem fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, Anwendbarkeit typischer arbeitsrechtlicher Vorschriften wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegierung von bestimmten Arbeiten. Mit dem Hinweis, die Geschäftsführerin sei in der Lage sich Urlaub zuzugestehen oder nicht und das Geschäft auf- bzw. zuzusperren, wann immer es ihr beliebe, war daher für die Berufungsführerin nichts zu gewinnen.

Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 werden vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer GmbH der Rechtsprechung zufolge (vgl. VwGH 12.9.2001, 2001/13/0110, und die dort angeführten Erkenntnisse) 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,
- ihn weder das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen noch jenes der Schwankungen ins Gewicht fallender nicht überwältbarer Ausgaben trifft und
- er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhält.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers 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.

Ein schriftlicher "Werkvertrag" wurde gegenständlich nicht abgeschlossen. Die bereits langjährige Ausübung der Geschäftsführungsfunktion spricht in unzweifelhafter Weise für eine auf Dauer ausgerichtete Tätigkeit der Gesellschafter-Geschäftsführerin und liegt sohin ein Dauerschuldverhältnis vor. Im Gegensatz zur Leistungserbringung im Rahmen eines Werkvertrages entspricht die Arbeitsleistung im Rahmen eines Dauerschuldverhältnisses grundsätzlich aber einer Betätigung im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 (vgl. VwGH 29.5.2001, 2001/14/0077). Auch spricht der Umstand, dass die Geschäftsführerin, wie in der Berufung ausgeführt, praktisch in der Lage sei, das Unternehmen eigenständig zu führen, gerade für und nicht gegen eine organisatorische Eingliederung.

Unternehmerwagnis liegt nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Steuerpflichtigen und somit auch die Höhe der erzielten Einnahmen 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. Dabei kommt nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes im Hinblick auf die bei wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern gegebene Möglichkeit des Selbstkontrahierens und den daraus resultierenden Schwierigkeiten der Sachverhaltsermittlung der nach außen in Erscheinung tretenden tatsächlichen Abwicklung der Leistungsbeziehung ausschlaggebende Bedeutung zu (vgl. VwGH 20.3.2002, 2001/15/0058).

Gegenständlich belief sich die Geschäftsführervergütung in den Jahren 1997, 1998, 2000 und 2001 auf jeweils 420.000,00 S, im Jahr 1999 auf 280.000,00 S. Aus den in der Berufungsvorentscheidung dargestellten Parametern ergibt sich, dass der Umsatz in den Jahren von 1997 bis 2001 zwischen 10.218.374,00 S (1998) und 11.251.800,00 S (2000) geschwankt ist und ein Jahresergebnis in Höhe von -250.715,00 S (1997), -352.633,00 S (1998), 112.614,00 S (1999) und 371.611,00 S (2000) erzielt wurde. Das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit belief sich auf -344.525,00 S (1997), -238.472,00 S (1998), -331.513,00 S (1999), 149.910,00 S (2000) und 433.760,00 S (2001).

Inwieweit bei einer derartigen Sachlage ein nachvollziehbarer Konnex zwischen der Geschäftsführervergütung und wirtschaftlichen Parametern bestehen sollte, ist, abgesehen davon, dass ein solcher auch von der steuerlichen Vertreterin nur vage angedeutet wurde, nicht im entferntesten erkennbar. Vielmehr spricht die Ausbezahlung eines trotz schwankender Betriebsergebnisse über mehrere Jahre gleichbleibenden Bezuges bereits in offenkundiger Weise gegen die Tragung eines einnahmenseitigen Risikos, wie es für Unternehmer typisch ist. Der "Lohnverzicht" im Zeitraum 10/1999 bis 1/2000 vermag daran, abgesehen davon, dass die

dadurch bedingte Schwankung als "moderat" zu beurteilen ist, nichts zu ändern (vgl. VwGH 17.11.2001, 2001/13/0102), zumal auch in keiner Weise erkennbar ist, dass die Kürzung des Bezuges im Zusammenhang mit von der Geschäftsführerin erbrachten Leistungen gestanden wäre. Gerade der Umstand, dass das Betriebsergebnis, wie im Vorlageantrag ausgeführt, zwischen rund -352.000,00 S und rund 371.000,00 S geschwankt ist bzw. auch das Eigenkapital entsprechenden Schwankungen unterlag, die Geschäftsführerin aber dennoch, selbst in Verlustjahren, einen bis auf das Jahr 1999 gleichbleibenden Bezug erhielt, spricht gegen ein von ihr als Geschäftsführerin zu tragendes Unternehmerrisiko. Das von der steuerlichen Vertretung solcherart angesprochene Risiko liegt vielmehr auf der Ebene der Gesellschaft. Nachdem maßgeblich allein das Wagnis in Bezug auf die Stellung als Geschäftsführerin ist und es daher auf ein Wagnis aus der Stellung als Gesellschafterin oder gar auf das Unternehmerwagnis der Gesellschaft nicht ankommt, ist auch die Haftung für Bankkredite der Gesellschaft für die Beurteilung eines von der Geschäftsführerin zu tragenden Risikos ohne Relevanz (vgl. VwGH 4.10.2002, 2001/15/0062 und VwGH 31.3.2003, 2003/14/0023).

Dass für die Geschäftsführerin ein Unternehmerrisiko auf Grund von ihr zu tragender ins Gewicht fallender Ausgaben bestanden hätte, ergibt sich weder aus der Aktenlage noch wurde derartiges von der Berufungsführerin behauptet und war das Bestehen eines Unternehmerrisikos für die Geschäftsführerin daher zu verneinen.

Zusammengefasst sind daher die Geschäftsführerbezüge als Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 anzusehen und ist damit deren Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag sowie den Zuschlag zu diesem zu Recht erfolgt. Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, 27. Mai 2003