

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch P., vom 20. Dezember 2002 gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid für den Zeitraum 1. Jänner 1998 bis 31. Dezember 2001 des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 19. November 2002 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Erstbescheid zu entnehmen.

### Entscheidungsgründe

Die berufungswerbende Gesellschaft (Bw.) wurde im September 1997 errichtet und betreibt seit November 1997 auf Grund eines Pachtvertrages den Restaurant- und Hotelbetrieb G.. Im Streitzeitraum 1998 bis 2001 war an der Bw J.G. zu 44% (S 220.000,-) beteiligt und übte gleichzeitig die Funktion des Geschäftsführers aus, wofür er eine entsprechende Vergütung (1998 S 760.000,-; 1999 S 720.000,-; 2000 S 840.000,-; 2001 S 790.000,-) erhielt. Weiters war F.P. - dieser ist im Firmenbuch ebenfalls als Geschäftsführer eingetragen - an der Bw. im maßgeblichen Zeitraum zu 26% (S 130.000,-) beteiligt. Laut Mitteilung der Bw. vom 29. Juli 2002 übte F.P. keine Geschäftsführungstätigkeiten aus. Die an ihn entrichteten Vergütungen (1998 S 220.000,-; 1999 S 240.000,-; 2000 S 240.000,-; 2001 S 367.627,28) habe dieser für die Erstellung der laufenden Buchhaltung und der Bilanzen erhalten.

Bei der Bw. fand eine Lohnsteuerprüfung statt. Mit dem Haftungs- und Abgabenbescheid vom 19. November 2002 schrieb das Finanzamt der Bw. in Zusammenhang mit den an die beiden

oben angeführten Gesellschafter entrichteten Vergütungen Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe in der Höhe von S 187.649,90 sowie Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag in der Höhe von S 21.78,88 vor.

Dagegen wurde Berufung erhoben. Gegen die Ansicht des Finanzamtes, wonach die beiden allein zeichnungsberechtigten Geschäftsführer ein dienstnehmerähnliches Verhältnis zur Bw. hätten, würden die in der Folge angeführten Sachargumente sprechen:

1) Pachtvertrag mit der B.

Die beiden Gesellschafter/Geschäftsführer haften persönlich als Einzelpersonen – nicht als Geschäftsführer für die im Pachtvertrag eingegangenen Verpflichtungen. Das heißt, der Pachtvertrag wurde so abgeschlossen, dass die B. bei Kündigung des Pachtvertrages J.G. und F.P. gesondert aus ihren persönlichen Haftungen entlassen muss. Eine einfache Kündigung durch die Bw. ist nicht ausreichend für die Haftungsentlassung. Im Zuge eines Verkaufes der Gesellschaft oder von Gesellschaftsanteilen verbleibt der Pachtvertrag bei den Gesellschaftern.

2) Persönliche Haftung für Kredite der Bw.

Beide Gesellschafter haben neben der normalen Haftung als Geschäftsführer persönliche Haftungen für die Kredite der Bw. übernehmen müssen. Die Haftungen betragen ein Vielfaches der jährlichen Tätigkeitsvergütungen.

3) Bestimmende Mehrheit in der Gesellschaft; Weisungsungebundenheit

Durch die eingeführte Sperrminorität zugunsten der beiden Gesellschafter/Geschäftsführer war es jedem einzelnen möglich, sämtliche qualifizierte Mehrheitsbeschlüsse zu blockieren und ihrem Willen entsprechend zu ändern.

4) Nicht dienstnehmerähnliche Kriterien

beide Gesellschafter haben keine Arbeitszeitregelungen

es gab keine Krankenstandsregelungen, keine Regelungen bezüglich des Urlaubes, es war - keine Kündbarkeit gegeben

die Abwesenheit im Betrieb wurde ohne Absprache mit den anderen von jedem einzeln bestimmt

es gibt ein Vertretungsrecht der Geschäftsführer

5) Bereichsleiter

Weiters wird darauf verwiesen, dass bei der Bw. die beiden weiteren Gesellschafter als Dienstnehmer tätig sind. Diese beiden Gesellschafter, die keine Geschäftsführerfunktion inne haben, sind Bereichsleiter im Bereich des Restaurants und im Bereich des Hotelbetriebes. Die beiden Bereichsleiter sind für das ihnen unterstellte Personal zuständig. Für den normalen Geschäftsbetrieb der Bw. ist die Anwesenheit der beiden Geschäftsführer nicht notwendig. Die Bereichsleiter werden entsprechend ihrer Tätigkeit entlohnt und ihre Bezüge unterliegen

sämtlichen Lohnabgaben. Nur die Tätigkeiten von J.G. und F.P. wurden durch ihre Sonderstellung im Betrieb durch Sondervereinbarungen vergütet.

#### 6) Verantwortung für die Unternehmensführung

J.G. und F.P. sind für sämtliche unternehmerische Agenden wie Auftragerteilung und Auftragsverweigerung, Aufgabenverteilung im Betrieb, Gewinnverteilung usw. zuständig. Sie haben bedingt durch ihre unternehmerische Stellung die Möglichkeit, die Einnahmen- und Ausgabengebarung allein zu entscheiden und sind unabhängig in allen Organisationsfragen.

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

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

§ 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. I Nr. 818/1993, normiert u.a.:

Dienstnehmer im Sinne der Regelungen betreffend den Dienstgeberbeitrag sind 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 des EStG 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG idF StRefG 1993, BGBl. I Nr. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag 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 dabei 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.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Judikatur ausführt, ist § 41 Abs. 2 FLAG dahingehend auszulegen, dass der Verweis auf § 22 Z 2 EStG 1988 lediglich den zweiten Teil (Teilstreich) der letztgenannten Bestimmung erfasst.

§ 22 Z 2 zweiter Teilstreich EStG 1988 normiert u.a.:

Unter die Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit fallen nur 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 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25 % beträgt.

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 ab 1. Jänner 1999 § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (WKG).

Einleitend ist zunächst festzuhalten, dass das Gesamtbild einer Tätigkeit darauf zu untersuchen ist, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen; entscheidend ist das tatsächlich verwirklichte Geschehen.

Nach der (bisherigen) Rechtsprechung des VwGH (Erkenntnisse vom 18.9.1996, 96/15/0121, sowie 20.11.1996, 96/15/0094 und den zuletzt veröffentlichten Erkenntnissen wie 24.10.2002, 2002/15/0160, 25.11.2002, 2002/14/0080, 26.11.2002, 2002/15/0178 und 28.11.2002, 2001/13/0117, 19.02.2004, 2004/15/007, 22.03.2004, 2001/14/0063, 24.02.2004, 2001/14/0062, 31.03.2004, 2004/13/0021 uam.) werden Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstich 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).

Mit dem Erkenntnis vom 10. 11. 2004, Zi. 2003/13/0018, hat der VwGH seine bisherige Rechtsprechung wie folgt revidiert:

"Eine Überprüfung der Rechtsanschauungen, die der Verwaltungsgerichtshof zu den Voraussetzungen einer Erzielung von Einkünften nach § 22 Z. 2 Teilstich 2 EStG 1988 in der referierten Judikatur geäußert hat, gibt – auch im Lichte der daraus gewonnenen Erfahrungen – dazu Anlass, die bisher vertretene Rechtsauffassung dahin zu revidieren, dass in Abkehr von der Annahme der Gleichwertigkeit der zu Punkt 3.3 genannten Merkmale die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerwagnisses und des laufenden Anfalls einer Entlohnung in den Hintergrund zu treten haben und entscheidende Bedeutung vielmehr dem Umstand zukommt, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist."

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 - 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 verlieren, gehören nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor allem Folgende (vgl. hierzu auch Arnold, ÖStZ 2000, 639f): fixe Arbeitszeit (vgl. VwGH 22.9.2000, 2000/15/0075, 30.11.1999, 99/14/0270 und 27.7.1999, 99/14/0136), fixer Arbeitsort (vgl. VwGH 30.11.1999, 99/14/0226), arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit (vgl. VwGH 24.2.1999, 98/13/0014), Anwendbarkeit typisch arbeitsrechtlicher Vorschriften, wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz (vgl. VwGH 26.4.2000, 99/14/0339, und 27.1.2000, 98/15/0200), sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegierung von bestimmten Arbeiten (vgl. VwGH 26.4.2000, 99/14/0339).

In Entsprechung der dargelegten Rechtslage kommt somit dem Umstand der Eingliederung des Gesellschafters/Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus entscheidende Bedeutung zu. Mit dieser Voraussetzung hat sich der Verwaltungsgerichtshof insbesondere in seinem Erkenntnis vom 23.4.2001, 2001/14/0054, auseinandergesetzt. Danach ist die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss (vgl.

Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, § 19 Anm. 72f). Die Judikatur des VwGH ist von einem funktionalen Verständnis des Begriffes der Eingliederung des Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der GmbH geprägt. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für die Eingliederung (vgl. VwGH 21.12.1999, 99/14/0255, 27.1.2000, 98/15/0200 und 26.4.2000, 99/14/0339).

Gerade diese Eingliederung ist im gegenständlichen Fall gegeben. Die Bw. wurde im September 1997 errichtet. Seit diesem Zeitpunkt vertreten die Gesellschafter-Geschäftsführer J.G. und F.P. laut Firmenbuch die Bw. selbständig. Das Vertragsverhältnis ist auf Dauer angelegt und besteht nicht in der Abwicklung eines z.B. konkreten Projektes.

Wie die Bw. im Rahmen der Berufungsschrift selbst darlegte, waren die beiden Gesellschafter/Geschäftsführer im Streitzeitraum "für sämtliche unternehmerische Agenden wie Auftragserteilung und Auftragsverweigerung, Aufgabenverteilung im Betrieb, Gewinnverteilung, usw. zuständig". Somit war den in Rede stehenden Personen die Leitung

des gesamten kaufmännischen Bereiches und die Wahrnehmung und Erfüllung aller im GmbH-Gesetz genannten Obliegenheiten eines Geschäftsführers übertragen. Dass gegenständlich diese Obliegenheiten von den konkreten Personen, welche dafür ja auch eine angemessene Vergütung erhielten, nicht erfüllt worden wären, wurde von der Bw. nicht vorgebracht.

Wenn nunmehr die Bw. in der Vorhaltsbeantwortung vom 29. Juni 2002 entgegen ihren in der Berufungsschrift erfolgten Aussagen (!) nunmehr erstmalig mitteilt, dass es sich bei den Tätigkeitsvergütungen, die an F.P. ausbezahlt wurden, "um reine Honorare für die Erstellung der Buchhaltung und Bilanzierung gehandelt" habe, so vermag die Bw. damit nichts zu gewinnen, spricht doch dieser Umstand umso mehr für das Vorliegen eines "echten" Dienstverhältnisses und somit für eine damit verbundene organisatorische Eingliederung in den Organismus der Bw..

Aus dem dargelegten Aufgabenbereich der beiden Gesellschafter-Geschäftsführer und der Tatsache, dass sie durchgehend (seit Errichtung der Gesellschaft) als Geschäftsführer für die Bw. bzw. zumindest für die Bw. tätig waren, ist auf deren Eingliederung in den geschäftlichen Organismus zu schließen. Der Umstand, dass sich Geschäftsführer durch Mitarbeiter vertreten lassen können, vermag nichts an der Beurteilung der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Bw. zu ändern, denn die Delegierung von Arbeiten ist auch bei leitendem Führungspersonal keine unübliche Vorgangsweise. Es steht somit einem Dienstverhältnis nicht entgegen, wenn sich leitende Angestellte, insbesondere Geschäftsführer, bei bestimmten Verrichtungen vertreten lassen können (VwGH 18.2.1999, 97/15/0175; 22. 4. 2004, 2002/15/0148, 0139).

Auch der Einwand, wonach für die Bereiche "Restaurant" sowie "Hotel" jeweils ein eigener Bereichsleiter zuständig sei, geht an der Sache vorbei, werden doch dadurch die aufgezeigten Tätigkeitsbereiche der Gesellschafter/Geschäftsführer J.G. und F.P. nicht betroffen.

Weiters kommt in Anlehnung an die höchstgerichtliche Judikatur, wie eingangs bereits dargelegt, dem Fehlen einer fixen Arbeitszeit, eines fixen Arbeitsortes sowie einer arbeitsrechtlichen und sozialversicherungsrechtlichen Einstufung der Tätigkeit keine Bedeutung zu. Ebenso unerheblich ist die Anwendbarkeit typisch arbeitsrechtlicher Vorschriften wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz.

Die in der Berufungsschrift weiters angeführten und im vorstehenden Sachverhalt angeführten Argumente (Punkt 1, Pachtvertrag mit der B.; Punkt 2, Persönliche Haftung für Kredite der Bw.; Punkt 3, Bestimmende Mehrheit in der Gesellschaft) sind nach Ansicht des UFS der Gesellschafterstellung der Gesellschafter/Geschäftsführer zuzurechnen bzw durch die

mangelnde Weisungsgebundenheit eines wesentlich beteiligten Gesellschafters bedingt und verbleiben hinsichtlich der Frage der organisatorischen Eingliederung ohne Bedeutung.

Im Berufungsfall ist unter Berücksichtigung des "funktionalen" Verständnisses des Begriffes "Eingliederung in den betrieblichen Organismus" (VwGH 29.1.2002, 2001/14/0076) und unter Bedachtnahme auf den umfangreichen unstrittigen Tätigkeitsbereich der Gesellschafter-Geschäftsführer eine faktische Eingliederung derselben bei Erfüllung der von ihnen persönlich übernommenen Tätigkeitsbereiche in den betrieblichen Ablauf der Bw. gegeben.

In Entsprechung der neuesten Rechtsprechung des VwGH (10. 11. 2004, 2003/13/0018), kann bereits in Anbetracht der aufgezeigten Eingliederung der Gesellschafter-Geschäftsführer J.G. und F.P. in den Organismus der Bw. der vorliegenden Berufung kein Erfolg beschieden sein.

Der Vollständigkeit halber wird in der Folge noch auf das Unternehmerwagnis sowie auf den Umstand der laufenden Entlohnung eingegangen.

Von einem Unternehmerwagnis ist dann auszugehen, 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. Dabei kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse an. Im Vordergrund dieses Merkmals steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft (VwGH 25.11.2002, 2002/14/0080). In diese Überlegungen einzubeziehen sind aber auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen bei nicht überwälzbaren Ausgaben ergeben.

Ein einnahmenseitiges Risiko wird vom VwGH nur dann bejaht, wenn die Bezüge nicht bloß schwanken, sondern mitunter gänzlich entfallen, sohin das Unternehmerrisiko tatsächlich schlagend wird und dem Objektivierungserfordernis (klare vertragliche Grundlage, Bindung des Bezuges an wirtschaftliche Parameter) entsprochen wird (Helmut Käferböck, Gesellschafter-Geschäftsführer und Lohnnebenkosten - eine Judikaturanalyse, ecolex 2002, 910).

Zum einnahmenseitigen Unternehmerwagnis ist auszuführen, dass der Bezug der beiden Gesellschafter-Geschäftsführer im Streitzeitraum monatlich erfolgte und wie die nachfolgende Tabelle zeigt keinen wesentlichen Schwankungen unterlag.

Vergütung J.G.	
1998	760.000,-

1999	720.000,-
2000	840.000,-
2001	790.000,-
Vergütung F.P.	
1998	240.000,-
1999	240.000,-
2000	460.000,-
2001	120.000,-

Darüber hinaus wird der Gesellschafter/Geschäftsführer J.G. auf Basis einer Cash-Flow Staffel entlohnt, welche eher nicht als erfolgsabhängig bezeichnet werden kann. Vor allem aber wurde J.G. laut Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 29. Juli 2002 eine jährliche Mindesttätigkeitsvergütung in der Höhe von S 539.392,- garantiert.

Die Bezahlung der Geschäftsführerbezüge an F.P. erfolgte ebenfalls monatlich zu jeweils S 20.000,- bis zur Beendigung seiner Tätigkeit im Juli 2001.

Da es bei der Beurteilung, ob ein Unternehmerwagnis vorliegt, auf die tatsächlichen Verhältnisse ankommt und die Verwirklichung eines Risikos im gegenständlichen Zeitraum nicht schlagend geworden ist, vermag der UFS ein einnahmenseitiges Unternehmerwagnis nicht zu erkennen.

Ein ausgabenseitiges Unternehmerwagnis wurde von der Bw. nicht behauptet. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes besteht ausgabenseitig kein Unternehmerrisiko, es sei denn, den Gesellschafter-Geschäftsführer treffen unerwartet Kosten, die nicht überwälzt werden können. Aus den Einkommensteuererklärungen der beiden Gesellschafter-Geschäftsführer für die Jahre 1998 bis 2001 können lediglich Sozialversicherungsbeiträge sowie Pauschalbeträge gemäß § 17 EStG ersehen werden, welche ohnehin in Relation zu den Einnahmen stehen und folglich berechenbar sind. Somit vermag der UFS auch ausgabenseitig kein Unternehmerwagnis zu erkennen.

Die Entrichtung der konkreten Vergütungen erfolgte im Übrigen monatlich, sodass auch von einer laufenden Entlohnung im Sinne der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auszugehen ist.

Die Berufung war somit als unbegründet abzuweisen.

Salzburg, am 13. Jänner 2005