

GZ. RV/0412-I/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat am 11. August 2003 über die Berufung der Bw., vertreten durch Wirtschaftstreuhand Kufstein, gegen den Bescheid des Finanzamtes Kufstein, vertreten durch AD Georg Steiner, betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1997 bis 2001 nach in Innsbruck durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung 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

Als Ergebnis einer die Kalenderjahre 1997 bis 2001 umfassenden Lohnsteuerprüfung erließ das Finanzamt den Haftungs- und Abgabenbescheid vom 29. März 2002, mit dem es der Bw.

Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (folgend kurz als DB bezeichnet) in Höhe von 6.581,18 € und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag folgend kurz als DZ bezeichnet) in Höhe von 768,59 € zur Zahlung vorschrieb. Diese Nachforderungen resultieren aus der Feststellung des Prüfers, dass die an die mit 100% an der Bw. beteiligten Geschäftsführerin im Prüfungszeitraum ausbezahlten Bezüge nicht den Beitragsgrundlagen für DB und DZ zugerechnet wurden.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Berufung, in der eingewendet wird, dass die Gesellschafter-Geschäftsführerin der Bw. im Prüfungszeitraum bei Ausübung der Geschäftsführungstätigkeit Unternehmerrisiko zu tragen hatte, da ihr gemäß dem Geschäftsführungsvertrag ein Geschäftsführungsentgelt in Höhe von 70% des Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit gebühre und dieses somit unmittelbar vom Erfolg der Gesellschaft abhänge. Dass die Gesellschafter-Geschäftsführerin ein Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen treffe, sei ausreichend durch die unterschiedlichen Vergütungen der von der Prüfung umfassten Kalenderjahre ersichtlich. Es werde kein Fixbezug ausbezahlt, vielmehr erhalte die Gesellschafter-Geschäftsführerin bei einem schlechten oder geringen Erfolg der Bw. eine Mindestvergütung, welche ca. 45% unter dem ihr zustehenden Kollektivlohn liege, damit sie den laufenden Lebensunterhalt bestreiten könne. Die Schwankungen des monatlichen Einkommens der Gesellschafter-Geschäftsführerin, die zwischen 1.817 € und 5.223 € (287%) lägen, würden jene bei weitem überschreiten, welche ein Dienstnehmer in Kauf nehmen müsste. Außerdem verwies die Bw. auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, welcher "bereits bei einer tatsächlichen Entlohnung von 40% des Brutto-Cash-Flow von einem relevanten Unternehmerwagnis gesprochen" habe.

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz (Schriftsatz vom 25. Juni 2002) wird zusätzlich eingewendet, dass die Gesellschafter-Geschäftsführerin im Prüfungszeitraum nicht in den Betrieb der Bw. eingegliedert gewesen sei, da sie nicht regelmäßig und dauernd im Betrieb anwesend gesessen sei und das laufende Tagesgeschäft von ihrem Ehemann, welcher ebenso qualifiziert aber nicht GF sei, erledigt worden sei. Zur Untermauerung des Standpunktes, die Gesellschafter-Geschäftsführerin habe während des Prüfungszeitraumes in Ausübung der Geschäftsführungstätigkeit ein Unternehmerrisiko getragen, wird ergänzend zum Berufungsvorbringen vorgebracht, dass im Jahr 1997 auf die Zuerkennung der Geschäftsführervergütung in vollem Ausmaß hätte verzichtet werden müssen, weil im Kalenderjahr 1996 ein hohes negatives Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit zu verzeichnen gewesen wäre.

Im Geschäftsführungsvertrag vom 20. März 1997, den Frau D. sowohl als Geschäftsführerin als auch als Alleingesellschafterin der Bw. unterzeichnete (Selbstkontrahierung), ist unter dem Punkt "Entgelt" folgendes vereinbart:

*"Für die gesamte Tätigkeit erhält Frau D. ein Geschäftsführungsentgelt in Höhe von 70% vom Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit. Sollte kein positives Betriebsergebnis erwirtschaftet werden, erhält Frau D. eine Vergütung von ÖS 200,00/Stunde, höchstens 300.000,00/Jahr. Dieser Betrag wird in Anlehnung an den Erfolg des Unternehmens jährlich von der Generalversammlung neu festgelegt."*

*Neben ihrer Geschäftsführungsvergütung wird für die Dauer der Geschäftsführung ein Firmenfahrzeug zur Verfügung gestellt. Es steht Frau D. jedoch frei, bei Verwendung eines Privatfahrzeuges pro gefahrenen Kilometer ein Kilometergeld in Höhe von S 5,50 zu verrechnen."*

Bei der am 11. August 2003 durchgeföhrten mündlichen Berufungsverhandlung wurde der angeführte Sachverhalt außer Streit gestellt. Die Bw. wiederholte ihren Standpunkt, dass die Gesellschafter-Geschäftsführerin einerseits nicht in den Betrieb der Bw. eingegliedert sei, weil sie wegen ihrer Erziehungsverpflichtungen das laufende Tagesgeschäft von ihrem Ehegatten erledigen lasse und sich selbst sehr selten im Betrieb aufhalte, und andererseits wegen der angeführten Entgeltvereinbarung, wegen des Umstandes, dass sie die Sozialversicherungsbeiträge selbst zu tragen habe und sich sämtliche Ausgaben vergüten lassen könne, Unternehmerwagnis trage. Außerdem hafte die Gesellschafter-Geschäftsführerin für die Verbindlichkeiten der Bw.

Auch das Finanzamt wiederholte seinen Standpunkt, dass die Gesellschafter-Geschäftsführerin weder hinsichtlich der Einnahmenseite (wegen des vereinbarten Mindestbezuges) noch hinsichtlich der Ausgabenseite (außer den Beiträgen zur Sozialversicherung würden sämtliche Aufwendungen, z. B. für Reisediäten, Büro oder PC, von der Bw. getragen) Unternehmerrisiko zu tragen hätte und sie überdies wegen der jahrelangen Ausübung der Geschäftsführungstätigkeit in den Betrieb der Bw. eingegliedert sei.

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

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG 1967 haben alle Dienstgeber, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen, den Dienstgeberbeitrag zu leisten. Nach Abs. 3 dieser Gesetzesstelle ist der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat ... gewährt worden sind .... Arbeitslöhne sind ... Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Gemäß § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1998 ( bzw. für Zeiträume bis 31. Dezember 1997 gemäß § 57 Abs. 7 und 8 Handelskammergesetz) können die Landeskammern bzw. die Bundeskammer zur Bedeckung ihrer Aufwendungen festlegen, dass die Kammermitglieder eine weitere Umlage zu entrichten haben. Diese ist beim einzelnen Kammermitglied von der Summe der in seiner Unternehmung ... anfallenden Arbeitslöhne zu berechnen, wobei als Bemessungsgrundlage die Beitragsgrundlage nach § 41 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 ... gilt (Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag).

Gemäß § 22 Z. 2 zweiter Teilstreich EStG 1988 fallen die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisende Beschäftigung gewährt werden, unter die Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt.

Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die Gesellschafter-Geschäftsführerin im Prüfungszeitraum einen Anteil in Höhe von 100% an der Bw. hielt und somit als wesentlich Beteiligte im Sinne des § 22 Z. 2 Teilstreich 2 EStG 1988 anzusehen ist. Daher ist für den vorliegenden Rechtsstreit wesentlich, ob die Gesellschafter-Geschäftsführerin im Prüfungszeitraum Einkünfte im Sinne des § 22 Z. 2 Teilstreich 2 EStG 1988 bezog. Zutreffendenfalls sind ihre wegen der Geschäftsführung erzielten Einkünfte nach den Bestimmungen der §§ 41 Abs. 3 FLAG 1967 bzw. 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1998 den Bemessungsgrundlagen für DB und DZ zuzurechnen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes werden von einem wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer Einkünfte im Sinne des § 22 Z. 2 Teilstreich 2 EStG 1988 erzielt, wenn – bezogen auf die tatsächlich vorzufindenden Verhältnisse – feststeht, dass

- der Gesellschafter-Geschäftsführer zufolge kontinuierlich und über einen längeren Zeitraum andauernder Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in den Organismus des Betriebes seiner Gesellschaft eingegliedert ist,
- ihn nicht ein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis trifft und
- er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhält (VwGH 22.5.2002, 2001/15/0193, und die dort angeführte Vorjudikatur).

Im Erkenntnis vom 1. März 2001, G 109/00, hat der Verfassungsgerichtshof in Auslegung des § 22 Z. 2 Teilstreich 2 EStG 1988 u. a. ausgeführt, dass verschiedene Merkmale eines Dienst-

verhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis seien, im Falle der – auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführenden – Weisungsgebundenheit eines Gesellschafter-Geschäftsführers 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 Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz, sowie Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegierung von bestimmten Arbeiten (s. nochmals VwGH. 22.5.2002, 2001/15/0193, mwN).

Angesichts dieser Rechtslage bzw. Rechtsprechung durch die Höchstgerichte ergibt sich für den vorliegenden Fall folgendes Bild:

#### 1. Eingliederung der Gesellschafter-Geschäftsführerin in den geschäftlichen Organismus der Bw.:

Die Bw. ist der Ansicht, von einer Eingliederung der Gesellschafter-Geschäftsführerin in den Betrieb der Bw. könne keine Rede sein, weil die Geschäftsführerin nicht im Betrieb anwesend sei und das laufende Tagesgeschäft von ihrem Ehegatten im Rahmen der ehelichen Beistandspflicht erledigt werde.

Nach übereinstimmender Ansicht von Lehre (Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, § 19 Anm. 72 f) und Rechtsprechung (VwGH 17.10.2001, 2001/13/0096) 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. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für die Eingliederung.

Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die Gesellschafter-Geschäftsführerin ihre Tätigkeit seit mehreren Jahren ausübt. Sie lässt zwar das laufende Tagesgeschäft von ihrem Ehegatten erledigen, übt aber jene Tätigkeiten, welche von Gesetzes wegen der Geschäftsführerin übertragen sind, unbestritten persönlich aus. Dass sie dies von einem vom Betriebsstandort entfernten Betätigungsstandort aus tut, steht der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus

der Bw. – abweichend von der Ansicht der Bw. - nicht entgegen (vergl. VwGH 17.10.2001, 2001/13/0096, in welchem eine Entfernung von rund 250 km zwischen Gesellschaftsstandort und Ort, von dem aus die Geschäftsführungstätigkeit ausgeübt wurde, als nicht gegen die Eingliederung des Gesellschafter-Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der damaligen Bw. sprechend angesehen wurde).

Dass eine Geschäftsführerin bei der Ausübung der Geschäftsführungstätigkeit, die zweifels-ohne im Interesse der von ihr zu vertretenden Gesellschaft ausgeübt werden muss, einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus dieser Gesellschaft bildet, steht für die nunmehr entscheidende Behörde fest. Weil die Gesellschafter-Geschäftsführerin diese Tätigkeit im vorliegenden Fall über mehrere Jahre kontinuierlich ausübt, ist sie in den geschäftlichen Organismus der Bw. eingegliedert.

## 2. ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko:

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt Unternehmerrisiko 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. Dabei kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse an: Im Vordergrund dieses Merkmals steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Schwankungen auf der Einnahmen- und Ausgabenseite trifft. Von Bedeutung ist noch das Merkmal der laufenden – wenn auch nicht notwendig monatlichen – Entlohnung. Eine laufende Entlohnung liegt auch dann vor, wenn der Jahresbezug nicht in monatlich gleich bleibenden Monatsbeträgen ausbezahlt wird (VwGH 17.10.2001, 2001/13/0096).

Hinsichtlich der Frage, wann Einnahmenschwankungen als "ins Gewicht fallend" anzusehen sind, lässt sich der Rechtsprechung (VwGH 22.5.2002, 2001/15/0193) entnehmen, dass ein Unterschied in Höhe von 700.000 S innerhalb von vier Wirtschaftsjahren (Bezüge zwischen 1.129.103 S und 1.800.000 S) ebensowenig für das Vorliegen eines Unternehmerrisikos spricht, wie ein Unterschied in Höhe von 230.000 S innerhalb von drei Jahren (Bezüge zwischen 240.000 S und 470.000 S), wobei diese Differenz von 230.000 S nahezu 100% des Ausgangsbezuges darstellt (VwGH 19.2.2002, 2001/14/0173).

Im vorliegenden Fall erhielt die Gesellschafter-Geschäftsführerin 250.000 S für 1997, 300.000 S für 1998, 862.417,98 S für 1999, 300.000 S für 2000 und 564.786,35 S für 2001. Lt. Geschäftsführungsvertrag (Punkt: "Entgelt") beträgt das Geschäftsführungsentgelt "70%

vom Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit". Bei einem negativen Betriebsergebnis beträgt diese Vergütung "200 S/Stunde, höchstens 300.000 S/Jahr". Diese Beträge gelten ab 1997, für davor liegende Zeiträume war eine Mindestvergütung in Höhe von 250.000 S/Jahr vereinbart.

Bei diesem Sachverhalt kann ein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko auf der Einnahmenseite nicht erblickt werden. Zum Einen liegen die Einnahmenschwankungen mit 612.417,98 S unter jenen, welche der Verwaltungsgerichtshof im o. a. Erkenntnis Zl. 2001/15/0193 als moderat und nicht ins Gewicht fallend angesehen hat, zum Anderen wird ein Fixbetrag ausbezahlt (1996: 250.000 S, ab 1997: 300.000 S), den die Gesellschafter-Geschäftsführerin selbst im Falle negativer Betriebsergebnisse erhalten hat.

Der von der Bw. in diesem Zusammenhang erhobene Einwand, die vom Verwaltungsgerichtshof als moderat angesehene Schwankung von 700.000 S sei für ihre Gesellschafter-Geschäftsführerin "existenzbedrohend", vermag im Hinblick auf die dieser jedenfalls und unabhängig vom Betriebsergebnis zustehenden Mindestvergütung nicht zu überzeugen. Auch spricht der Hinweis, die Mindestvergütung sei lediglich deshalb vereinbart worden, um der Gesellschafter-Geschäftsführerin im Falle negativer Betriebsergebnisse den Unterhalt zu sichern, nicht für sondern gegen das Vorliegen eines Unternehmerrisikos. Wenn der Unterhalt einer Person unabhängig von einem Betriebsergebnis gesichert wird, kann von einem von dieser Person zu tragenden "Risiko" nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht mehr gesprochen werden (vgl. VwGH 18.12.2001, 2001/15/0091, in welchem der Gerichtshof das Vorliegen eines einnahmenseitigen Unternehmerrisikos sogar in dem Fall verneinte, in dem eine jährlich absinkende Mindestvergütung durch eine korrespondierende jährliche Erhöhung des vom Betriebsergebnis der Gesellschaft abhängigen variablen Vergütungsteiles weitgehend abgedeckt wurde). Aus der von der Bw. in diesem Zusammenhang angeführten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, wonach bei einer tatsächlichen Entlohnung von 40% des Brutto-Cash-Flow ein relevantes Unternehmerrisiko vorliegt, lässt sich für den vorliegenden Fall nichts gewinnen, weil bei dem vom Verwaltungsgerichtshof zu entscheidenden Sachverhalt keinerlei Mindestvergütung vereinbart und ausbezahlt wurde und sich daher in diesem wesentlichen Punkt grundlegend vom hier vorliegenden Sachverhalt unterscheidet. Weil im gegebenen Zusammenhang lediglich ein Unternehmerrisiko, das im Zusammenhang mit der Tätigkeit als Geschäftsführerin steht, gegen Einkünfte im Sinne des § 2 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 spricht, kommt es auf ein Wagnis aus der Stellung als Gesellschafterin oder gar auf das Unternehmerwagnis der Gesellschaft nicht an. Daher vermag auch die von der Bw. ins Treffen geführte Haftung der Gesellschafter-Geschäftsführerin für die Verbindlichkeiten der Bw. kein

von der Gesellschafter-Geschäftsführerin wegen ihrer Geschäftsführungstätigkeit zu tragendes Unternehmerrisiko aufzuzeigen, steht doch diese Haftung und damit das diesbezügliche Risiko im Zusammenhang mit ihrer Stellung als (Allein)Gesellschafterin der Bw. (vergl. VwGH 27.7.1999, 99/14/0136).

Auch hinsichtlich der Ausgabenseite hat die Bw. keinerlei von der Gesellschafter-Geschäftsführerin zu tragendes Risiko aufgezeigt, hat sie doch in der mündlichen Berufungsverhandlung ausdrücklich angegeben, dass die Gesellschafter-Geschäftsführerin das Recht hat, sich außer ihren Beiträgen zur Sozialversicherung alle Ausgaben von der Bw. vergüten zu lassen. Im Zuge des Berufungsverfahrens wurde überdies angeführt (Schriftsatz vom 15. März 2002), dass der Gesellschafter-Geschäftsführerin für ihre Tätigkeit ein Büro zur Verfügung gestellt, für ihre Dienstreisen ein Firmenfahrzeug überlassen und Tagesgelder ersetzt werden. Dieser Sachverhalt spricht aber ebenfalls gegen das Vorliegen eines Unternehmerrisikos. Selbst die von der Gesellschafter-Geschäftsführerin von ihrem Bezug zu bezahlenden Sozialversicherungsbeiträge stellen kein Risiko dar, weil sie in einer bestimmten Relation zu den Einnahmen stehen und außerdem auch von "klassischen" Arbeitnehmern (hinsichtlich der Arbeitnehmeranteile) getragen werden (s. VwGH 29.5.2001, 2001/14/0077).

### 3. laufende Entlohnung:

Das Vorliegen einer laufenden (zumindest) jährlichen Entlohnung der Gesellschafter-Geschäftsführerin ist unbestritten.

Da die Gesellschafter-Geschäftsführerin der Bw. im Prüfungszeitraum in den geschäftlichen Organismus der Bw. eingegliedert war, keinerlei Unternehmerrisiko zu tragen hatte und überdies laufend entlohnt wurde, sind die von ihr erhaltenen Vergütungen als solche im Sinne des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 anzusehen, weshalb sie den Bemessungsgrundlagen für DB und DZ hinzuzurechnen sind. Es war somit wie im Spruch angeführt zu entscheiden.

Innsbruck, 20. August 2003