



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 16

GZ. RV/0994-W/05  
GZ. RV/1047-W/05

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch DDr. Hawel WTH, Wirtschaftsprüfungs & Steuerberatungs GesmbH, 5020 Salzburg, Eichetstr. 9-11, gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum 1. Dezember 1999 bis 31. Dezember 2003, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob die Bw. für die Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers DB und DZ zu entrichten habe, weil diese Bezüge zu Einkünften im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 führen.

Geschäftsführer (GF) war im o.a. Streitzeitraum Herr A, der einen Anteil von 70 % am Stammkapital hielt.

Bei der Bw. fand für den Prüfungszeitraum 1. Jänner 1999 bis 31. Dezember 2003 eine Prüfung der Aufzeichnungen gem. § 150 BAO in Verbindung mit § 86 EStG 1988 (Lohnsteuerprüfung) statt, wobei davon ausgegangen wurde, dass der zu 70 % beteiligte Geschäftsführer, Herr A, Dienstnehmer im Sinne des § 41 FLAG (Familienlastenausgleichsgesetz) und des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 sei. Von den Bemessungsgrundlagen der u.a. GF-Bezüge seien in den Jahren 1999 bis 2003

weder DB noch DZ einbehalten und an das Finanzamt abgeführt worden, weshalb folgende Abgaben betreffend der GF-Bezüge, PKW-Benutzung sowie Sozialversicherungsbeiträge von der Bw. mittels der im Spruch genannten Bescheide nachgefordert werden mussten (vgl. Beilage zum Lohnsteuerprüfungsbericht; alle Beträge in Schilling):

| <b>Zeitraum</b> | <b>GF-Bezüge</b>                                            | <b>4,5 % für DB</b> | <b>= DB</b>                            |
|-----------------|-------------------------------------------------------------|---------------------|----------------------------------------|
| 12/99           | 132.992<br>(= 80.000<br>+ 52.992 Kfz)                       | x 0,045 =           | <b>5.985</b><br><b>(= 434,95 €)</b>    |
| 1-12/00         | 1.101.526<br>(= 980.000<br>+ 52.992 Kfz<br>+ 68.534 SV)     | x 0,045 =           | <b>49.569</b><br><b>(= 3.602,32 €)</b> |
| 1-12/01         | 97.011,87 €<br>(= 89.095<br>+ 3.851 Kfz<br>+ 4.065,87 SV)   | x 0,045 =           | <b>4.365,54 €</b>                      |
| 1-12/02         | 103.262,03 €<br>(= 93.802<br>+ 3.851 Kfz<br>+ 5.609,03 SV)  | x 0,045 =           | <b>4.646,79 €</b>                      |
| 1-12/03         | 117.812,54 €<br>(= 96.000<br>+ 3.851 Kfz<br>+ 17.961,54 SV) | x 0,045 =           | <b>5.301,57 €</b>                      |
| <b>Zeitraum</b> | <b>GF-Bezüge</b>                                            | <b>? für DZ</b>     | <b>= DZ</b>                            |
| 12/99           | 132.992<br>(= 80.000<br>+ 52.992 Kfz)                       | x 0,0053 =          | <b>704,94</b><br><b>(= 51,23 €)</b>    |
| 1-12/00         | 1.101.526<br>(= 980.000<br>+ 52.992 Kfz<br>+ 68.534 SV)     | x 0,0052 =          | <b>5.728</b><br><b>(= 416,27 €)</b>    |
| 1-12/01         | 97.011,87 €<br>(= 89.095<br>+ 3.851 Kfz<br>+ 4.065,87 SV)   | x 0,0051 =          | <b>494,76 €</b>                        |
| 1-12/02         | 103.262,03 €<br>(= 93.802<br>+ 3.851 Kfz<br>+ 5.609,03 SV)  | x 0,0047 =          | <b>485,33 €</b>                        |
| 1-12/03         | 117.812,54 €<br>(= 96.000<br>+ 3.851 Kfz<br>+ 17.961,54 SV) | x 0,0044 =          | <b>518,38 €</b>                        |

Die GF-Bezüge des Gesellschafter-GF setzten sich lt. dem GF-Bezügekonto in den Jahren 2000 bis 2003 im Wesentlichen aus regelmäßig bezogenen Beträgen zusammen.

Der Umsatz entwickelte sich in den Jahren 2000 bis 2003 wie folgt:

|               | <b>2000</b>                            | <b>2001</b>                            | <b>2002</b>    | <b>2003</b>     |
|---------------|----------------------------------------|----------------------------------------|----------------|-----------------|
| Jahresumsatz: | 134.207.914,21 S<br>(= 9.753.269,49 €) | 130.136.153,33 S<br>(= 9.457.363,09 €) | 9.899.563,03 € | 10.156.588,02 € |

Im freien Dienstvertrag vom Dezember 1999 sei gem. drittem und viertem Absatz des Vertrages vereinbart worden, dass der GF für seine Tätigkeiten eine Vergütung erhalte, die sich nach dem Cash flow richte, den die Gesellschaft im Wirtschaftsjahr erwirtschafte.

Die Vergütung werde je nach Höhe des Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit prozentuell im Absatz 4 des o.a. Vertrages festgelegt.

In der dagegen eingebrachten Berufung führt die Bw. im Wesentlichen wie folgt aus:

- Nach Ansicht der Bw. sei der GF in den betrieblichen Organismus nicht eingegliedert.
- Der GF verfüge über ein eigenes Büro, habe aber jegliche operative Tätigkeit an seine Mitarbeiter abgegeben.
- Die Agenden der Geschäftsführung habe Herr D übernommen.
- Neben der fehlenden Eingliederung werde das Unternehmerrisiko sowie die vorliegenden Einkommensschwankungen des GF angeführt.

Das Finanzamt wies die Berufung mittels Berufungsvorentscheidung vom 18. Mai 2005 als unbegründet ab und begründete dies u.a. wie folgt:

- Der GF sei im gesamten Prüfungszeitraum in den Organismus des Unternehmens voll eingegliedert gewesen.
- Weiters sei von der Betriebsprüfung nachgewiesen worden, dass der GF sehr wohl auch im Autoverkauf sowie in der Betreuung von Kunden tätig gewesen sei.
- Schon rein gesetzlich könnten nicht jegliche GF-Agenden vom Prokuristen der Bw. wahrgenommen werden, weshalb die diesbezüglichen Ausführungen ins Leere gingen.

Die Bw. stellte daraufhin einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und ergänzte ihr Berufsbegehren wie folgt:

- Herr A werde nur zur Wahrung der Eigentümerinteressen tätig.
- Auch dass der GF bei Händler-Meetings teilnehme, stelle kein operatives Wirken dar.
- Die vom GF "vermittelten" Kfz würden nur einen Bruchteil der verkauften Gesamtmenge darstellen.
- Der gesonderte Ausweis von "Zugaben" stehe im Zusammenhang mit der Berechnung der Vermittlungsprovision.
- Der GF werde auf der firmeneigenen Internet-Seite als Eigentümer und nicht als Dienstnehmer dargestellt.

- Auch die Unterzeichnung der Dienstverträge durch den Prokuristen oder Werkstättenleiter und die Einzelzeichnungsberechtigung des Prokuristen bestätige, dass der GF nicht operativ sondern bloß dispositiv tätig sei.

**Über die Berufung wurde erwogen:**

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

a) Der GF war im o.a. Streitzeitraum wesentlich am Stammkapital der Bw. beteiligt.

b) Herr A vertritt seit 18. November 1991 die Bw. als GF selbständig.

Der GF ist an keine feste Arbeitszeit gebunden.

Weiters besteht für den GF eine Vertretungsmöglichkeit.

Entgegen den Ausführungen im "Freien Dienstvertrag" wurde vom GF ein Firmen-PKW privat genutzt.

Entgegen den Ausführungen im "Freien Dienstvertrag" wurden die Sozialversicherungsbeiträge von der Gesellschaft getragen.

c) Die GF-Bezüge wurden in den Streijahren 2000 bis 2003 monatlich wie folgt ausbezahlt:

|               | <b>2000<br/>S</b>                 | <b>2001<br/>€</b> | <b>2002<br/>€</b> | <b>2003<br/>€</b> |
|---------------|-----------------------------------|-------------------|-------------------|-------------------|
| Jänner        | 80.000                            | 7.267,28          | 7.267,29          | 8.000,00          |
| Februar       | 80.000                            | 7.267,28          | 7.267,29          | 8.000,00          |
| März          | 80.000                            | 7.267,28          | 7.267,29          | 8.000,00          |
| April         | 80.000                            | 7.267,28          | 8.000,00          | 8.000,00          |
| Mai           | 80.000                            | 7.267,28          | 8.000,00          | 8.000,00          |
| Juni          | 80.000                            | 7.267,28          | 8.000,00          | 8.000,00          |
| Juli          | 80.000                            | 7.267,28          | 8.000,00          | 6.000,00          |
| August        | 80.000                            | 7.267,28          | 8.000,00          | 10.000,00         |
| September     | 80.000                            | 9.154,67          | 8.000,00          | 8.000,00          |
| Oktober       | 80.000                            | 7.267,28          | 8.000,00          | 8.000,00          |
| November      | 100.000                           | 7.267,28          | 8.000,00          | 8.000,00          |
| Dezember      | 80.000                            | 7.267,29          | 8.000,00          | 8.000,00          |
| <b>Summe:</b> | <b>980.000</b><br>(= 71.219,38 €) | <b>89.095</b>     | <b>93.802</b>     | <b>96.000</b>     |

Diese Feststellungen ergeben sich aus den von der Bw. vorgelegten Schriftsätzen, abverlangten Buchungsunterlagen und wurden auf Grund folgender Umstände und Überlegungen getroffen:

zu a+b) Dies ist dem Firmenbuch Nr. 101684 k zu entnehmen.

zu c) Dies ergibt sich aus den vorgelegten GF-Bezügekonten.

Dieser Sachverhalt war rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

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 (Teilstrich 2) der letztgenannten Bestimmung erfasst.

§ 22 Z 2 zweiter Teilstrich 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.

§ 47 Abs. 2 EStG 1988 normiert u.a.:

Ein Dienstverhältnis liegt vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet.

Der Verwaltungsgerichtshof ist in seinem im Rahmen eines verstärkten Senates am 10.11.2004 getroffenen Erkenntnis, 2003/13/0018, in Abkehr von der bisher vertretenen Rechtsauffassung zur Ansicht gelangt, dass bei der Überprüfung der Voraussetzungen einer Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerwagnisses und des laufenden Anfallens 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.

Dieses für die Erfüllung des Tatbestandes der Einkünfteerzielung nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 notwendige Merkmal wird nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken auf ihrem Betätigungsfeld, verwirklicht wird, ohne dass dabei von Bedeutung wäre, in welcher Weise die aus der Tätigkeit erzielten Einkünfte zu qualifizieren wären, wenn die Tätigkeit nicht für die Gesellschaft geleistet würde.

Im gegenständlichen Fall ist die für eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Bw. kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung von Aufgaben der Geschäftsführung, wie sie u.a. im Geschäftsführervertrag vom Dezember 1999 sowie im Schriftsatz vom 25. April 2005 ausgeführt wurden, gegeben.

Nicht nur die von der Betriebsprüfung festgestellten dem GF direkt zuzurechnenden Kfz-Verkäufe sowie sein eigenes Büro am Firmensitz bestätigen die Eingliederung des GF, die durch zusätzliche persönliche "Zugaben" des GF, die ein fremder Dritter nicht berechtigt wäre zu tätigen, noch erhärtet wird.

Auf eine zeitliche Mindest- bzw. Maximal-Dauer der Arbeitszeit kommt es hierbei nicht an.

Eine Eingliederung wird somit durch jeder nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbaren Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird. Unerheblich ist dabei, ob der GF im operativen Bereich der Gesellschaft oder im Bereich der Geschäftsführung tätig ist (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 15.12.2004, 2003/13/0067).

Dass es sich etwa bei den von der Betriebsprüfung festgestellten Verkäufen des GF nur um Ausnahmeverkäufe gehandelt hat, um etwa einen drohenden Vermögensschaden abzuwehren, wurde von der Bw. jedenfalls nicht behauptet.

Ebenso mangelt es an der Glaubwürdigkeit der Behauptung einer erfolgsabhängigen Entlohnung des GF bei nahezu gleichbleibenden GF-Bezügen in den Jahren 2000 bis 2003, weshalb auch der Hinweis der Bw. auf die EGT-Berechnung nichts an diesem Ergebnis ändert und auch kein Wagnis von ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen abgeleitet werden kann.

Weiters lassen die Bezüge des wesentlich beteiligten Gesellschafter-GF keinen nachvollziehbaren Zusammenhang mit den wirtschaftlichen Parametern der Gesellschaft erkennen, weil er trotz sinkender Einkünfte aus Gewerbebetrieb (2002: 31.942,13 € und 2003: 19.174,79 €) hinsichtlich seiner GF-Bezüge (monatlich 8.000 €) keinen Entfall bzw. Reduktion seiner Bezüge hinnehmen musste (siehe dazu obige Tabelle).

Auch sind im gegenständlichen Fall hinsichtlich der wirtschaftlichen Entwicklung der o.a. Umsatzerlöse keine wesentlichen Schwankungen zu erwarten gewesen.

Auch ein ins Gewicht fallendes ausgabenseitiges Unternehmerwagnis aufgrund selbst zu tragender Ausgaben, konnte die Bw. nicht nachweisen bzw. glaubhaft machen.

Da somit im gegenständlichen Fall die Merkmale "Eingliederung, laufende Entlohnung und kein Unternehmerwagnis" vorliegen, fallen die o.a. Einkünfte des GF (wozu auch die von der

Gesellschaft entrichteten Sozialversicherungsbeiträge sowie der aus der Privatnutzung eines Firmen-PKW's in Ansatz zu bringende Vermögensvorteil zählen) unter § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 und sind somit der DB/DZ-Besteuerung zu unterziehen.  
Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 13. Juli 2005