



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 25. Februar 2003 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes Liezen vom 28. Jänner 2003 für den Zeitraum 1. Jänner 1998 bis 31. Dezember 2001 betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) entschieden:

Der Berufung wird insoweit stattgegeben als die Nachforderung an DB um € 257,92 (ATS 3.549,00) von € 12.513,61 (ATS 172.191,03) auf € 12.255,69 (ATS 168.641,97) und die Nachforderung an DZ um € 28,63 (ATS 394,00) von € 1.460,14 (ATS 20.091,96) auf € 1.431,51 (ATS 19.698,01) verringert wird.

Im Übrigen wird die Berufung abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Im Zuge einer Lohsteuerprüfung stellte der Prüfer fest, dass für die Geschäftsführerbezüge des wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers kein DB und DZ entsprechend der ab 1994 geltenden Gesetzeslage abgeführt wurde. Das Finanzamt erließ den angefochtenen Bescheid und begründete die Nachforderungen damit, dass zu untersuchen sei, ob hinsichtlich der Tätigkeit des Geschäftsführers die Merkmale der Selbstständigkeit oder jene der Unselbstständigkeit (Dienstverhältnis) vorliegen würden. Wenn ein Geschäftsführer nun seine Arbeitskraft schulden würde, auch in den betrieblichen Organismus eingegliedert sei und die Tätigkeit ohne Unternehmerrisiko erfolgen würde, seien die gewährten Entschädigungen

---

unabhängig vom Beteiligungsmaß in die Beitragsgrundlage gemäß § 41 FLAG einzubeziehen.

In der dagegen erhobenen Berufung wird vorgebracht, dass bei der Erstellung des angefochtenen Bescheides für das Jahr 2001 DB im Ausmaß von ATS 3.549,00 sowie DZ im Ausmaß von ATS 394,00 doppelt vorgeschrieben worden sei, sowohl unter Urlaubersatzleistung, als auch unter Aushilfen. Hinsichtlich der DB- und DZ-Pflicht der Geschäftsführerbezüge wird eingewendet, dass die Bezüge nach § 3 Z 10 EStG wiederum aus der Beitragsgrundlage gem. § 41 FLAG auszuscheiden wären, da der Gesellschafter nicht nur seinen Wohnsitz im Ausland hätte (amtsbekannt), sondern auch sämtliche Leistungen, für welche er seitens der Gesellschaft Entschädigungen erhalten hätte, im Ausland erbracht worden wären. Wie aus den Unterlagen, die der Betriebsprüfung vorgelegt worden seien, hervorgehe, hätte der Geschäftsführer für seine Tätigkeit Provisionen erhalten. Das heiße, dass er nur mit diesen Einnahmen rechnen hätte können, weil er entsprechende Leistungen für den Auftraggeber (GmbH) erbracht habe. In diesem Punkt trage der Geschäftsführer ein ausgeprägtes Unternehmerrisiko, und zwar in der Eigenschaft als Geschäftsführer. Dadurch sei aber auch klar, dass nicht alle Merkmale, die für ein Dienstverhältnis sprechen, vorliegen würden und seien daher die gewährten Entschädigungen aus der Beitragsgrundlage gem. § 41 FLAG auszuscheiden.

Das Finanzamt hat nach den Angaben im Vorlagebericht von der Ausfertigung einer Berufungsvorentscheidung aus verwaltungsökonomischen Gründen Abstand genommen und legte die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

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

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

Gem. § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. Nr. 818, sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

Gem. § 41 Abs. 3 FLAG idF BGBl. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gem. § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der

---

Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 fallen unter die Einkünfte aus selbstständiger 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 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Die Verpflichtung den DZ abzuführen gründet sich auf § 57 Abs. 4 und 5 Handelskammergesetz und ab 1999 auf § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz.

Wie der Verwaltungsgerichtshof seit den Erkenntnissen vom 18. September 1996, 96/15/0121, und vom 20. November 1996, 96/15/0094, in ständiger Rechtsprechung zu Recht erkennt, ist dem in § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 enthaltenen Tatbestandsmerkmal "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" das Verständnis beizulegen, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses gegeben sein müssen. Dabei ist allerdings das Vorliegen der auf Grund des gesellschaftsrechtlichen Verhältnisses fehlenden Weisungsgebundenheit anzunehmen. Sodann ist zu beurteilen, ob die Voraussetzungen der Unselbständigkeit oder jene der Selbständigkeit im Vordergrund stehen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. hiezu die im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1. März 2001, G 109/00, zitierte hg. Judikatur) stellt das steuerliche Dienstverhältnis auf die Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers sowie das des Fehlens des Unternehmerwagnisses ab.

Der VwGH hat seine bisher vertretene Rechtsauffassung, wonach das in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 normierte Vorliegen der sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses abgesehen vom hinzuzudenkenden Merkmal der Weisungsgebundenheit vor allem auf das Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft und das Fehlen des Unternehmerwagnisses, weiters noch auf das Merkmal der laufenden (wenn auch nicht notwendig monatlichen) Entlohnung abstellt, mit Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, dahingehend revidiert, als in Abkehr von der Annahme einer Gleichwertigkeit der oben genannten Kriterien 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.

Die Frage nach dem Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft ist weiterhin nach jenem Verständnis von diesem Tatbestandsmerkmal zu beantworten, zu dem der VwGH in seiner bisherigen Rechtssprechung gefunden hat. Nach

diesem Verständnis wird dieses Merkmal durch jede nach außen hin auf Dauer angelegte erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit der 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. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für die Eingliederung (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 21. Dezember 1999, 99/14/0255, vom 27. Jänner 2000, 98/15/0200, und vom 26. April 2000, 99/14/0339).

Bezüglich der Eingliederung des gegenständlichen Gesellschafter-Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens der Berufungswerberin ist ausschlaggebend, dass laut Firmenbuch der hier in Rede stehende Geschäftsführer die Gesellschaft seit 20.10.1992 selbstständig vertritt. In der Vorhaltsbeantwortung vom 14.6.2002 gibt die Berufungswerberin als Tätigkeiten des Geschäftsführers „Auftragsaquisition in Lybien und Nigeria“, sowie „Koordination für die Projektabwicklung in Lybien und Nigeria“ bekannt. Der Geschäftsführer erhalte Verkaufsprovisionen, folglich keine Geschäftsführer-Gehälter. Die Entlohnung sei ausschließlich erfolgsabhängig. Auf Grund der mehrjährigen Tätigkeit als Geschäftsführer für die Berufungswerberin und der damit als Geschäftsführer für die GesmbH übernommenen Verpflichtungen ist die Eingliederung des Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der Berufungswerberin, vor allem durch die dadurch erkennbare auf Dauer angelegte nach außen hin in Erscheinung tretende Tätigkeit, mit der der Unternehmenszweck der Gesellschaft durch die Führung der Gesellschaft verwirklicht wird, als jedenfalls gegeben anzusehen. Wie bereits oben dargestellt, wird nach der Judikatur des VwGH die Eingliederung des Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft durch jede nach außen hin auf Dauer angelegte erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit der 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. Die Behauptung der Berufungswerberin, der Geschäftsführer führe keine Geschäftsführertätigkeiten durch, ist demnach ohne Bedeutung, da operatives Wirken im Betätigungsfeld der GesmbH, auch ohne eine Geschäftsführertätigkeit durchzuführen, für die Eingliederung ausreicht. Diese Rechtsmeinung ergibt sich aus § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988, wonach 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, Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit darstellen. Ebenfalls unbedeutend ist der Einwand, dass der Geschäftsführer nicht nur seinen Wohnsitz im Ausland habe sondern auch

---

sämtliche Leistungen, für welche er seitens der Gesellschaft Entschädigungen erhalten habe, im Ausland erbracht habe (vgl. VwGH 2001/13/0142 vom 19.1.2005, wonach die Ausführungen, dass einer der beiden Gesellschafter-Geschäftsführer im Ausland ansässig sei, nichts an der Eingliederung ändert).

Hinsichtlich der weiteren Argumentation wird auf das diesbezüglich ergangene Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1.3.2001, G 109/00, hingewiesen, wonach verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis wären, im Falle 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: das Unterworfensein unter betriebliche Ordnungsvorschriften über Arbeitsort, Arbeitszeit und "Arbeitsverhalten", das Unterliegen einer betrieblichen Kontrolle und Disziplinierung, der Anspruch auf Mindestentlohnung nach dem Kollektivvertrag, die Ansprüche auf Sonderzahlungen und auf Abfertigung, der Anspruch auf Urlaub, die Ansprüche auf Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall, auf Arbeitslosenversicherung, auf Vorrechte im Konkurs des Arbeitgebers und auf Insolvenz-Ausfallgeld, der Schutz nach dem Arbeitsverfassungsrecht, die Begünstigung nach dem Dienstnehmerhaftpflichtgesetz und schließlich auch die Befugnis, sich in der Tätigkeit durch wen immer vertreten zu lassen.

Das Kriterium des Fehlens eines Unternehmerrisikos und das Kriterium der laufenden Entlohnung treten auf Grund der eindeutigen Erkennbarkeit der Eingliederung des Geschäftsführers in den Organismus des Betriebes der Berufungswerberin in den Hintergrund und kommt ihnen keine entscheidende Bedeutung zu.

Was die Forderung betrifft, die Geschäftsführerbezüge müssten nach § 3 Z 10 EStG wiederum aus der Bemessungsgrundlage gem. § 41 FLAG ausgeschieden werden, ist darauf zu verweisen, dass als eine der Voraussetzungen für die Steuerbefreiung Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit, also Arbeitslohn aus einem bestehenden Dienstverhältnis iS des § 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG 1988, gegeben sein müssen (vgl. zB Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, S 22 zu § 3 Abs 1 Z 10). Derartige Einkünfte liegen jedoch zufolge § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 beim gegenständlichen Geschäftsführer nicht vor, weswegen die Steuerbefreiung nach § 3 Abs 1 Z 10 EStG 1988 nicht anzuwenden ist.

Im Ergebnis wird die Auffassung vertreten, dass die Beschäftigung des Geschäftsführers ungeachtet seiner gleichzeitigen Eigenschaft als wesentlich beteiligter Gesellschafter mit

Ausnahme der Weisungsgebundenheit sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufgewiesen hat. Der Gesellschafter-Geschäftsführer erzielte aus der Geschäftsführertätigkeit demnach Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988, weshalb er iSd Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG in der ab dem Jahr 1994 anzuwendenden Fassung Dienstnehmer war. Dies löste die Pflicht aus, von den Bezügen des Geschäftsführers den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag abzuführen.

Die teilweise Stattgabe der Berufung gründet sich auf die Stellungnahme des Prüfers vom 26.3.2004, wonach die Nachberechnungen bezüglich Urlaubseratzleistungen für 2001 irrtümlich doppelt in die Nachforderung einbezogen worden sind. Es sind demnach DB in Höhe von ATS 3.549,00 und DZ in Höhe von ATS 394,00 gutzuschreiben.

Es war daher wie aus dem Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 16. November 2006