



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 16

GZ. RV/1780-W/03

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BGmbH., T, vertreten durch MERCURIA Wirtschaftstreuhand - GmbH, Steuerberatungsgesellschaft, 1040 Wien, Klagbaumgasse 8, vom 30. Dezember 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Tulln vom 12. Dezember 2002 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für den Zeitraum 1. Jänner 1996 bis 31. Dezember 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

## Entscheidungsgründe

Im Rahmen einer bei der berufungswerbenden Gesellschaft (Bw.) durchgeführten Lohnsteuerprüfung betreffend die Jahre 1996 bis 2000 kam u.a. hervor, dass die im November und Dezember 2000 an die wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführerin ausbezahlten Bezüge nicht in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag einbezogen wurden.

Die sich aus den Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung ergebenden Nachforderungen an Dienstgeberbeitrag in Höhe von insgesamt 596,00 € wurden mit Bescheid vom 12. Dezember 2002 festgesetzt.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung beantragte die Bw. die ersatzlose Aufhebung dieses Bescheides, da die an die wesentlich beteiligte Gesellschafterin bezahlten Vergütungen nicht auf Grund einer die Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisenden Rechtsbeziehung bezahlt worden seien. Insbesondere trafen auch die vom Finanzamt getroffenen Überlegungen zu § 47 Abs. 2 EStG nicht zu, da diese nicht den gegebenen Sachverhalt berücksichtigten, sondern sich in allgemeinen Ausführungen ergingen.

Mit Schreiben vom 27. Juni 2003 wurde die Bw. ersucht, den Geschäftsführervertrag, sämtliche Umlaufbeschlüsse für das Jahr 2000 nachzureichen, sowie zu begründen, warum auch gegen die offensichtliche Abfuhrdifferenz berufen wurde.

Dieses Schreiben blieb unbeantwortet.

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

Es wird von folgendem entscheidungsrelevanten Sachverhalt ausgegangen:

Die Geschäftsführerin, die bereits seit 15.3.1995 die Bw. selbständig vertrat, jedoch ab Oktober 1995 keine Beteiligung an der Bw. hielt, war ab November 2000 zu 50% am Stammkapital der Bw. beteiligt. In diesen beiden Monaten wurden an sie Bezüge in Höhe von insgesamt 90.035,83 S ausbezahlt, wobei die Höhe dieser monatlich ausbezahlten Bezüge den vorher an sie als nichtselbständig tätige Geschäftsführerin ausbezahlten monatlichen Gehältern entsprach.

Die Geschäftsführerin war mit der Leitung des Unternehmens, der Akquisition von Geschäften und der gesamten Administration des Unternehmens der Bw. betraut. Mangels Substituierbarkeit der Leistungserbringung (Fähigkeiten, Erfahrungen, Marktkenntnis, Kundenkontakte, etc.) war die Tätigkeit von der Geschäftsführerin zwar grundsätzlich selbst zu erbringen, sie konnte sich jedoch vom zweiten Geschäftsführer vertreten lassen. Die im Rahmen ihrer Reisetätigkeit angefallenen Kosten wurden ihr von der Bw. ersetzt. Der Ort der Leistungserbringung war

unmittelbar durch die Tätigkeit determiniert und wurde von ihr eigenverantwortlich entsprechend den Erfordernissen gewählt. Da in erster Linie Beratungsleistungen erbracht wurden, waren keine besonderen Betriebsmittel erforderlich, weshalb von der Geschäftsführerin auch keine ins Gewicht fallenden Ausgaben zu tragen waren.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den im Finanzamtsakt befindlichen Kontoauszügen der Bw., dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters der Bw. und der Einkommensteuererklärung der Gesellschafter-Geschäftsführerin für das Jahr 2000. Er ist folgender rechtlicher Würdigung zu unterziehen:

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

Gemäß § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 geltenden Fassung BGBl. Nr. 818/1993 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.

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

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Judikatur ausführt, sind § 41 Abs. 2 und 3 FLAG dahingehend auszulegen, dass der Verweis auf § 22 Zif. 2 EStG 1988 lediglich Teilstrich 2 der letztgenannten gesetzlichen Bestimmung erfasst.

Unter Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit gemäß § 22 Zif. 2 EStG 1988 fallen (neben anderen taxativ aufgezählten Einkünften) gemäß § 22 Z. 2 Teilstrich 2 leg.cit 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. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt. Die Beteiligung durch Vermittlung eines Treuhänders oder einer Gesellschaft steht einer unmittelbaren Beteiligung gleich. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind auch die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die für eine ehemalige Tätigkeit einer Person gewährt werden, die in einem Zeitraum von zehn Jahren vor Beendigung ihrer Tätigkeit durch mehr als die Hälfte des Zeitraumes ihrer Tätigkeit wesentlich beteiligt war.

Die Bestimmung des § 47 Abs. 2 EStG 1988, auf welche die Vorschrift des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 leg. cit. zur Umschreibung der Merkmale eines Dienstverhältnisses verweist, normiert in ihrem ersten Satz, dass ein Dienstverhältnis vorliegt, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Der zweite Satz des § 47 Abs. 2 EStG 1988 umschreibt die

Tatbestandsvoraussetzung des ersten Satzes dahin, dass der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft dann schuldet, 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.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in einer Vielzahl von Entscheidungen darlegte, werden vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer GmbH Einkünfte nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 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 weder das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen noch jenes der Schwankungen ins Gewicht fallender nicht überwälzbarer Ausgaben trifft und

.) dass er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhält.

In seinem Erkenntnis vom 10.11.2004, ZI. 2003/13/0018, welches in einem nach § 13 Abs. 1 Zif. 1 VwGG gebildeten Senat getroffen wurde, revidierte der Verwaltungsgerichtshof hinsichtlich der Auslegung der Bestimmung des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 im Hinblick auf § 47 Abs. 2 EStG 1988 die bisher vertretene Rechtsauffassung dahingehend, dass in Abkehr von der Annahme einer Gleichwertigkeit der oben genannten Merkmale 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. Dass der Gesetzgeber mit dem in § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 verwendeten Wort "sonst" den Umstand der gesellschaftsvertraglich begründeten Freiheit des Geschäftsführers (oder in anderer Weise für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters) von jeder Fremdbestimmung ansprechen und damit das Merkmal der Weisungsgebundenheit als Tatbestandsvoraussetzung der Erzielung von Einkünften nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 beseitigen wollte, hat der Verwaltungsgerichtshof schon in seinen Erkenntnissen vom 18.9.1996, 96/15/0121, VwSlg 7118 F/1996, und vom 20.11.1996, 96/15/0094, VwSlg 7143 F/1996, ausgesprochen und an diesem Verständnis von der Bedeutung des Ausdrucks "sonst" auch in der Folge festgehalten.

Die Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 beschreibt das steuerrechtliche Dienstverhältnis mit zwei Merkmalen, nämlich der Weisungsgebundenheit einerseits und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers andererseits. Diese beiden Merkmale gehen nach der vom Verfassungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 1. März 2001, G 109/00, VfSlg. Nr. 16.098, zum Ausdruck gebrachten Sichtweise, der sich der

Verwaltungsgerichtshof anschließt, nicht in einem Oberbegriff der Weisungsunterworfenheit auf.

Wird das in § 47 Abs. 2 EStG 1988 normierte Tatbestandselement der Weisungsgebundenheit durch den Ausdruck "sonst" in § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 beseitigt (oder im Verständnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23.4.2001, 2001/14/0054, "hinzugedacht"), dann kann sich der Ausdruck "alle" in derselben - auf die gesetzliche Definition des steuerrechtlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG verweisenden - Vorschrift damit (primär) nur auf das verbleibende gesetzliche Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers beziehen. Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen eines Unternehmerrisikos oder einer als "laufend" zu erkennenden Lohnzahlung, kann in einer dem Gesetzeswortlaut verpflichteten Auslegung Bedeutung für die Verwirklichung des Tatbestandes des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nur noch in solchen Fällen zukommen, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht klar zu erkennen wäre.

Das für die Erfüllung des Tatbestandes der Einkünfteerzielung nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 notwendige Merkmal der Eingliederung des tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft wird 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. Mit der Erzielung von Einkünften aus Vergütungen im Sinne des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 werden zufolge der Qualität dieser Vorschrift als *lex specialis* gegenüber anderen Einkünftebestandteilen diese nämlich - wie dies der Verwaltungsgerichtshof schon in seinem Erkenntnis vom 26.11.2003, 2001/13/0219, so entschieden hat - durch eine solche Tätigkeit rechtlich verdrängt, welche durch einen Steuerpflichtigen in seiner Eigenschaft als Gesellschafter jener Gesellschaft gegenüber erbracht wird, an der er im Sinne des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 wesentlich beteiligt ist.

Liegt bei der Tätigkeit eines Gesellschafters für seine Gesellschaft eine auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführende Weisungsungebundenheit vor, wie sie der Ausdruck "sonst" in § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 unterstellt, dann sind im Falle der klar erkennbaren Eingliederung des Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft alle weiteren Merkmale, die vor dem Hintergrund einer weisungsgebundenen Tätigkeit (im Zweifelsfall zusätzlich heranziehbare) Indizien für ein Dienstverhältnis wären, für das Vorliegen des Tatbestandes nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 ebenso irrelevant wie

die zivilrechtliche Gestaltung der Leistungsbeziehung zwischen Gesellschaft und tätigem Gesellschafter (vgl. VwGH v. 10.11.2004, Zl. 2003/13/0018).

Der Umstand, dass die an der Bw. wesentlich beteiligte Geschäftsführerin seit 1995 mit der Leitung und der gesamten Administration des Unternehmens sowie der Akquisition von Geschäften betraut war, lässt auf deren auf Dauer angelegte kontinuierliche Leistung für das Unternehmen der Bw. schließen. Dementsprechend kann eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Bw. nicht ernstlich in Frage gestellt werden.

Aber auch die weiteren aus der früheren Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs ableitbaren Kriterien einer Tätigkeit gemäß § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 werden im konkreten Fall erfüllt, da die Gesellschafter-Geschäftsführerin Bezüge in monatlich gleich bleibender Höhe bezog, womit ein regelmäßiger, ein einnahmenseitiges Unternehmerwagnis ausschließender Bezug vorliegt. Ebenso kann nach den Angaben der Bw. auch ein ausgabenseitiges Unternehmerwagnis ausgeschlossen werden.

Daraus ergibt sich, dass die der Gesellschafterin gewährten Vergütungen den Tatbestand des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 erfüllen und daher gemäß § 41 Abs. 2 und 3 FLAG in die Bemessungsgrundlage für DB und DZ einzubeziehen sind.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 30. Dezember 2005