



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofrätin Dr. Anna Maria Radschek und die weiteren Mitglieder Oberrat Mag. Dr. Kurt Folk, Gerhard Grozurek und Mag. Peter Csokay im Beisein der Schriftführerin Monika Holub am 6. November 2003 über die Berufung der Bw., vertreten durch Eckhardt, Steuerberater, gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid des Finanzamtes Eisenstadt, vertreten durch ADir. Eva König, betreffend Festsetzung von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 1999 bis 2001 nach in Wien durchgeführter 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

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

Geschäftsführer (GF) war in den Streitjahren Herr A, der im Zeitraum Jänner bis März 1999 einen Anteil von einem Drittel und ab April 1999 einen Anteil von 100 % am Stammkapital hielt.

Bei der Bw. fand für den Prüfungszeitraum 1. Jänner 1999 bis 31. Dezember 2001 eine Prüfung der Aufzeichnungen gem. § 151 BAO in Verbindung mit § 86 EStG 1988 (Lohnsteuerprüfung) statt, wobei für den Veranlagungszeitraum 1999 bis 2001 Folgendes festgestellt wurde:

Der zu 100 % beteiligte Geschäftsführer, Herr A, sei Dienstnehmer im Sinne des § 41 FLAG (Familienlastenausgleichsgesetz) 1967 iVm § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988.

Von den Bemessungsgrundlagen der u.a. GF-Bezüge seien in den Jahren 1999 bis 2001 weder DB noch DZ einbehalten und an das Finanzamt abgeführt worden, weshalb Abgaben in nachfolgend angeführter Höhe nachgefordert werden müssten (vgl. Beilage zum Lohnsteuerprüfungsbericht; alle Beträge in Schilling):

<b>Zeitraum</b>	<b>GF-Bezüge</b>	<b>Kfz</b>	<b>S</b>	<b>4,5 % für DB</b>	<b>= DB</b>
1-12/99	204.000	40.992 (= 455.500 x 0,0075 x 12 Mo)	244.992	x 0,045 =	<b>11.025</b>
1-12/00	211.000	32.616 (= 181.167 x 0,015 x 12 Mo)	243.616	x 0,045 =	<b>10.963</b>
1-12/01	209.000	43.920 (= 244.000 x 0,015 x 12 Mo)	252.920	x 0,045 =	<b>11.381</b>
<b>Summe:</b>	624.000	117.528	<b>741.528</b>		<b>33.369</b>

Zeitraum	GF-Bezüge	Kfz	S	? für DZ	= DZ
1-12/99	204.000	40.992 (= 455.500 x 0,0075 x 12 Mo)	244.992	x 0,0053 =	<b>1.298</b>
1-12/00	211.000	32.616 (= 181.167 x 0,015 x 12 Mo)	243.616	x 0,0051 =	<b>1.242</b>
1-12/01	209.000	43.920 (= 244.000 x 0,015 x 12 Mo)	252.920	x 0,0050 =	<b>1.265</b>
<b>Summe:</b>	624.000	117.528	<b>741.528</b>		<b>3.805</b>

In der dagegen eingebrachten Berufung sowie im Schriftsatz vom **31. Jänner 2003** führt die Bw. im Wesentlichen wie folgt aus:

- Der Gesellschafter-GF habe mit den Gesellschaftern der Bw. Werkverträge für die Jahre 1999, 2000 und 2001 abgeschlossen, wobei es den Gesellschaftern überlassen bliebe, nach Ablauf der Werkverträge jeweils einen neuen Vertrag abzuschließen.

Es sei vereinbart worden, dass der GF an keine feste Arbeitszeit gebunden sei und ihm auch kein eigener Urlaubsanspruch zustehe.

Weiters könne sich der GF eines Vertreters bedienen, sofern dem Unternehmen daraus keine Kosten erwachsen.

Als Honorar erhalte der GF im Jahre 1999 204.000 S, im Jahre 2000 211.000 S und im Jahre 2001 209.000 S.

In Verlustjahren könne das Honorar mittels Gesellschafterbeschluss auf 40 % reduziert werden.

- Die Bw. stelle fest, dass somit kein Dienstverhältnis vorliege und der wesentlich beteiligte Gesellschafter das Unternehmerwagnis trage.
- Die Bw. beantrage daher den angefochtenen Bescheid aufzuheben und die Bemessungsgrundlagen für DB und DZ mit Null festzusetzen.

Im Antwortschreiben vom 20. Mai 2003 zum Ergänzungsvorhalt der Abgabenbehörde zweiter Instanz führte die Bw. ergänzend aus:

- Der GF sei für sämtliche Bereiche der Gesellschaft verantwortlich gewesen.
- Der GF habe neben den GF-Bezügen keine weiteren Vergütungen erhalten.
- Für den GF seien auch keine privaten Versicherungen abgeschlossen worden.
- Die Beiträge zur Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft seien bei der Bw. nicht als Betriebsausgabe verbucht worden.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung ergänzte der steuerliche Vertreter der Bw. die Berufungsausführungen u.a. folgendermaßen:

- Der GF erhalte nur einjährige Werkverträge.
- Ein Unternehmerwagnis sei für den GF insofern gegeben, als für den Fall, dass der GF gezwungen wäre, sämtliche seiner Anteile zu verkaufen, er plötzlich im Sinne des VwGH-Erkenntnisses vom 15.7.1998, 97/13/0169, ein Unternehmerwagnis tragen würde.
- Im Übrigen werde auch auf das Urteil des OGH zu 7 Ob 315/01a hingewiesen, in welchem der OGH davon ausgehe, dass ein GF ein Unternehmerwagnis zu tragen habe und für den Fall der Haftung für Kredite nicht unter die Verbraucherschutzbestimmungen falle.
- Sollte man die Meinung vertreten, dass der GF teilweise kein Unternehmerrisiko trage - insofern er ausschließlich die Geschäftsführerbelange erledige - wäre das Entgelt in jenen Teil aufzuteilen, für den eine Eingliederung vorliege, und in den restlichen Teil.
- Der Werkvertrag des Jahres 1999 mit dem GF sei noch zu einer Zeit unterzeichnet worden, als der GF nur ein Drittel der GmbH-Anteile inne hatte.

Daraufhin erwiderte die Vertreterin des Finanzamtes wie folgt:

- Der GF sei seit April 1999 zu 100 % an der Bw. beteiligt gewesen.
- Die Willensbildung liege in einer Hand, d.h. ein plötzlicher Verkauf könne nicht unvorhergesehen für den GF kommen.
- Eine Trennung in ein Innen- und Außenverhältnis bezüglich der Tätigkeit des GF erscheine nicht den tatsächlichen Gegebenheiten zu entsprechen.  
Die Position des GF sei einheitlich zu sehen.
- Betreffend des zit. OGH-Urteils werde darauf hingewiesen, dass man hier zwischen der Sphäre des Gesellschafters und jener der Gesellschaft trennen müsse.

***Der Senat hat über die Berufung nach mündlicher Verhandlung erwogen:***

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

- Der GF hielt im Zeitraum Jänner bis März 1999 einen Anteil von einem Drittel und ab April 1999 einen Anteil von 100 % am Stammkapital der Bw.
- Der GF hat - abgesehen von der Honorarhöhe - jährliche gleichlautende "Werkverträge" mit der Bw. abgeschlossen, wonach er für die Geschäftsführungsagenden voll verantwortlich ist, keinerlei Weisungen unterliegt, an keine feste Arbeitszeit gebunden ist, keinen Urlaubsanspruch hat und sich eines Vertreters auf eigene Kosten bedienen kann.
- Der GF ist für sämtliche Bereiche der Gesellschaft verantwortlich.
- Der jährlich festgesetzte Fixbezug wurde in nahezu monatlich gleichhohen Beträgen - wie folgende Übersicht zeigt ([alle Beträge in Schilling](#)) - an den GF ausbezahlt:

	1999	2000	2001
Jänner	12.000	24.000	12.000
Februar	12.000	12.000	12.000
März	12.000	12.000	12.000
April	12.000		12.000
Mai	12.000	24.000	12.000
Juni	12.000	12.000	12.000
Juli	12.000	12.000	12.000
August	12.000	42.000	12.000
September	12.000	12.000	12.000
Oktober	12.000	37.000	12.000
November	12.000	12.000	12.000
Dezember	72.000	12.000	77.000

<b>Summe:</b>	<b>204.000</b>	<b>211.000</b>	<b>209.000</b>
---------------	----------------	----------------	----------------

- Der in die Bemessungsgrundlage der DB- bzw. DZ-Berechnung einzubeziehende Wert der Privatnutzung des betrieblichen Kfz, der von der Lohnsteuerprüfung lt. obiger Tabelle in Ansatz gebracht wurde steht der Höhe nach außer Streit.
- Vom GF waren keine ins Gewicht fallende Ausgaben im Hinblick auf seine Tätigkeit zu tragen.

Diese Feststellungen ergeben sich aus den von der Bw. vorgelegten Schriftsätzen, Vertragskopien und abverlangten Buchungsunterlagen.

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 (Teilstich 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.

Die gesetzliche Grundlage für die Erhebung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag bildet [ab dem Jahr 1999](#) § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (WKG).

Zur Auslegung der in der Vorschrift des § 41 Abs. 2 und 3 FLAG angeführten Bestimmung des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 wird auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 23.4.2001, 2001/14/0054, und 2001/14/0052, vom 10.5.2001, 2001/15/0061, und vom 18.7.2001, 2001/13/0063, verwiesen.

Wie den Gründen der genannten Erkenntnisse entnommen werden kann, werden Einkünfte nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer GesmbH dann erzielt, wenn - bezogen auf die tatsächlich vorzufindenden Verhältnisse - feststeht,

- dass der Gesellschafter-GF 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.

Im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1.3.2001, 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 - Weisungsungebundenheit 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 Weisungsungebundenheit ihre Indizwirkung zur Bestimmung des durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichneten Typusbegriffes des steuerlichen Dienstverhältnisses verlieren, gehören vor allem eine feste Arbeitszeit, ein fester Arbeitsort, die arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, Anwendbarkeit typischer arbeitsrechtlicher Vorschriften, wie Arbeits- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 24.10.2002, 2002/15/0160).

Für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung als Dienstverhältnis ist somit das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit maßgebend.

Im Schriftsatz vom 20. Mai 2003 wurde bekannt gegeben, dass der wesentlich beteiligte Gesellschafter-GF für sämtliche Bereiche der Gesellschaft verantwortlich ist.

Es besteht daher kein Zweifel, dass die Erbringung der persönlichen Arbeitsleistung **des** Gesellschafter-GF im Vordergrund steht und nicht das Erbringen eines konkreten Arbeitserfolges.

Es ist daher aufgrund der bis dato geübten Praxis (**Verlängerung des "Werkvertrages"**) davon auszugehen, dass der Gesellschafter-GF auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausübt.

Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht daher im gegenständlichen Fall für die Eingliederung des Gesellschafter-GF **und läuft dem Vorliegen eines behaupteten Werkverhältnisses zuwider**.

Dass der Gesellschafter-GF auf Grund seiner wesentlichen Beteiligung den Geschäftsablauf bestimmen kann, ist im gegenständlichen Zusammenhang (wie auch aus arbeits- oder sozialversicherungsrechtlicher Sicht) ohne Bedeutung.

Schließlich ist auch die zivilrechtliche Einordnung des Leistungsverhältnisses für die Beurteilung des Vorliegens von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 irrelevant (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 24.9.2002, 2001/14/0142).



Ein Unternehmerrisiko, das nicht die Gesellschaft, sondern ausschließlich der GF in seiner Eigenschaft **als Geschäftsführer** und nicht als Gesellschafter zu tragen hätte, konnte nicht konkret gemacht werden.

Denn ein Unternehmerrisiko ist nur dann gegeben, wenn der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen, und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend selbst zu gestalten.

Eine solche maßgebliche Beeinflussung ist aber angesichts der vereinbarten Fixbezüge i.H.v. 204.000 S (1999), 211.000 S (2000) und 209.000 S (2001) nicht ersichtlich. Wesentliche Abweichungen sind im gegenständlichen Fall nicht erkennbar.

Bezüglich der von der Bw. im "Werkvertrag" angeführten möglichen Bezügekürzung auf 40 Prozent ist auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 31.3.2003, 2003/14/0023, zu verweisen, in dem ausgeführt wird, dass das Risiko eines wesentlich beteiligten Gesellschafter-GF, welches ausschließlich darin besteht, dass sein Fixbezug im Zeitpunkt einer sich abzeichnenden wirtschaftlichen Krise halbiert wird, noch kein solches ist, wie es für Unternehmer eigentümlich ist. Vielmehr stellt auch der reduzierte Fixbezug ein Indiz für das die DB-Pflicht auslösende fehlende Unternehmerwagnis dar.

Im Übrigen ist aber von einer Schlagendwerdung der im Punkt 6 des "Werkvertrages" angedrohten 40 % GF-Vergütungskürzung jedenfalls aufgrund der tatsächlichen Gegebenheiten in den gegenständlichen Streitjahren derzeit nicht auszugehen. Den Gesellschafter-GF trifft jedenfalls im zu beurteilenden Zeitraum kein Unternehmerwagnis im Hinblick auf ins Gewicht fallende Einnahmenschwankungen. Desgleichen konnte auch kein erhebliches Risiko hinsichtlich der vom GF zu tragenden Ausgaben ins Treffen geführt werden.

Im Übrigen ist auch dann kein die DB-Pflicht ausschließendes Unternehmerrisiko gegeben, wenn einem wesentlich beteiligten Gesellschafter-GF einer GesmbH, der infolge seines Tätigwerdens über einen längeren Zeitraum hinweg (jährliche "Verlängerung" der GF-Leistung durch den 100 %igen Gesellschafter-GF ist steuerlich im Sinne der wirtschaftlichen Betrachtungsweise als eine auf Dauer ausgerichtete Leistungserbringung zu beurteilen) in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft eingegliedert ist, bei Liquiditätsengpässen der Gesellschaft kein Bezug ausbezahlt würde, weil Schwankungen der Bezüge des GF entsprechend der Liquidität der Gesellschaft für sich allein noch keinen Rückschluss auf eine

tatsächliche Erfolgsabhängigkeit der Honorierung des GF zulassen (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 28.11.2002, 2001/13/0117).

Dass der Oberste Gerichtshof im Gegensatz dazu einen Alleingesellschafter-GF im Falle der Haftungsübernahme als (Mit-)Kreditnehmer neben der GesmbH als Unternehmer angesehen hat und daher die Anwendbarkeit des Konsumentenschutzgesetzes auf dieses Rechtsverhältnis verneint hat, liegt in dem unterschiedlichen, dem Konsumentenschutzgesetz eigenen und dessen Regelungszweck entsprechenden Unternehmerbegriff, weshalb die diesbezüglichen Ausführungen des steuerlichen Vertreters ebenfalls ins Leere gehen.

Zum Problemkreis "Haftung für Kredite" wird auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29.1.2003, 2001/13/0119, verwiesen:

*Im Zusammenhang mit der Bestimmung des § 22 Z 2 EStG 1988 kommt es nur auf das Unternehmerwagnis in Bezug auf die Eigenschaft als GF an. Es kommt nicht auf ein Wagnis aus der Stellung als Gesellschafter oder gar auf das Unternehmerwagnis der Gesellschaft an, weshalb auch dem Einwand, ein geschäftsführender Alleingesellschafter der GesmbH habe "für alle Schulden der GesmbH" die persönliche Haftung übernommen, ein Unternehmerrisiko des Beschwerdeführers in seiner Stellung als GF nicht aufgezeigt wird (weiterer Hinweis auf das Erkenntnis vom 18.7.2001, 2001/13/0090).*

Auch dem Argument des steuerlichen Vertreters, wonach die Bezüge des GF aufzuteilen seien, kann nicht gefolgt werden, da für eine als einheitlich zu beurteilende Tätigkeit ein vorher festgelegtes Gehalt bezahlt wurde und eine Aufteilung in verschiedene Tätigkeitsbereiche im Hinblick auf die Eingliederung in den gesellschaftlichen Organismus nicht ersehen werden kann.

Zusammenfassend kann gesagt werden, dass aus folgenden Gründen davon auszugehen ist, dass die Voraussetzungen einer Betätigung im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vorliegen:

- Aus der auf Dauer angelegten leitenden Tätigkeit für die Bw., kann die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus abgeleitet werden.
- Im Hinblick auf die tatsächliche Entwicklung der Jahresentlohnung des GF ist auszuschließen, dass den Gesellschafter A in seiner Stellung als GF ein tatsächliches, ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis getroffen hat.

Dass sich ein Unternehmerrisiko aus stark schwankenden und ins Gewicht fallenden

Ausgaben ergeben hätte, das der GF aus eigenem hätte tragen müssen, wird in der Berufung auch gar nicht behauptet.

- Die Tatsache der laufenden Entlohnung steht nicht in Streit.

Aus diesem Grund war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Wien, 14. November 2003