



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAAT

Außenstelle Wien
Senat 9

GZ. RV/1594-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. , gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid des Finanzamtes Eisenstadt betreffend Festsetzung von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum vom 1. Jänner 1996 bis 31. Dezember 1999 vom 11. August 2000 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.

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 in den Streitjahren Herr A, der einen Anteil von 100 % am Stammkapital hielt.

Bei der Bw. fand für den Prüfungszeitraum 1. Jänner 1996 bis 31. Dezember 1999 eine Prüfung der Aufzeichnungen gem. § 151 BAO in Verbindung mit § 86 EStG 1988 (Lohnsteuerprüfung) statt, wobei für den Veranlagungszeitraum 1996 bis 1999 wie folgt festgestellt wurde:

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

Von den Bemessungsgrundlagen der u.a. GF-Bezüge seien in den Jahren 1996 bis 1999 weder DB noch DZ einbehalten und an das Finanzamt abgeführt worden, weshalb folgende Abgaben betreffend der GF-Bezüge von der Bw. mittels des im Spruch genannten Bescheides nachgefordert werden mussten (vgl. Pkt. B.2. des Lohnsteuerprüfungsberichtes; alle Beträge in Schilling):

| Zeitraum | GF-Bezüge | 4,5 % für DB | = DB |
|-----------------|------------------|---------------------|---------------|
| 1-12/96 | 115.588 | x 0,045 = | 5.202 |
| 1-12/97 | 112.847 | x 0,045 = | 5.078 |
| 1-12/98 | 266.944 | x 0,045 = | 12.012 |
| 1-12/99 | 259.117 | x 0,045 = | 11.660 |
| S | 754.496 | | 33.952 |

| Zeitraum | GF-Bezüge | 5,3 ? für DZ | = DZ |
|-----------------|------------------|---------------------|--------------|
| 1-12/96 | 115.588 | x 0,0053 = | 613 |
| 1-12/97 | 112.847 | x 0,0053 = | 598 |
| 1-12/98 | 266.944 | x 0,0053 = | 1.415 |
| 1-12/99 | 259.117 | x 0,0053 = | 1.373 |
| S | 754.496 | | 3.999 |

Die GF-Bezüge des Gesellschafter-GF setzten sich lt. den GF-Bezügekonten im Wesentlichen aus folgenden regelmäßig bezogenen Beträgen zusammen (alle Beträge in Schilling):

| | 1996 | 1997 | 1998 | 1999 |
|-----------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| Jänner | 10.000 | 10.000 | 10.000 | |
| Februar | 10.000 | 10.000 | | |
| März | 10.000 | 10.000 | 10.000 | 60.000 |
| April | 10.000 | 10.000 | 10.000 | 40.000 |
| Mai | 10.000 | 10.000 | 15.000 | 40.000 |
| Juni | 10.000 | 7.000 | 10.000 | 40.000 |
| Juli | | 10.000 | 8.000 | 20.000 |
| August | | 5.000 | 10.000 | 40.000 |
| September | 10.000 | 5.000 | 10.000 | |
| Oktober | 10.000 | 7.000 | 10.000 | 20.000 |
| November | 10.000 | 7.000 | 10.000 | 20.000 |
| Dezember | | 5.000 | 20.000 | 20.000 |

In der dagegen eingebrachten Berufung sowie im Schriftsatz vom 29. Oktober 2000 und 14. November 2000 führt die Bw. im Wesentlichen wie folgt aus:

- Für die geschäftsführenden Tätigkeiten des alleinigen Gesellschafters seien diesem, je nach monatlichem Betriebsergebnis, Bezüge in unterschiedlicher Höhe ausbezahlt worden.
- Mit diesen Bezügen seien vom GF sämtliche, durch seine Tätigkeiten entstehenden Kosten, wie Reisekosten, sonstige Auslagen, finanziert worden. D.h., dass nicht die Bw. die Kosten finanziert habe, sondern der GF habe diese von seinen GF-Bezügen bezahlt.
- Auch die Sozialversicherungsbeiträge für den GF seien nicht von der Bw. entrichtet und als Aufwand verbucht worden, sondern vom GF selbst getragen worden.
- Der GF beziehe weder ein fixes Gehalt noch habe er einen Anspruch auf Urlaubsgeld und Weihnachtsremuneration sowie auf irgendwelche Abfertigungen.

- Der GF erfülle nach Ansicht der Bw. nicht die überwiegenden Merkmale eines Dienstverhältnisses gem. § 47 EStG.
- Auch habe eine Kommunalsteuerprüfung keine Kommunalsteuerpflicht der GF-Bezüge ergeben.
- Der GF habe auch keine Sachbezüge bezogen.
- Das Gesellschafter-Verrechnungskonto stelle ein zinsenloses Darlehen dar, das der GF der Bw. vorübergehend zur Verfügung gestellt habe.
- Die Bw. stelle nochmals fest, dass die vom Gesellschafter-GF für die Bw. durchgeföhrten Arbeiten, wie Lieferantenverhandlungen, Professionistenverhandlungen, persönliche Mitarbeit beim Aufbau des neuen **Z** in Mattersburg, Behördenwege, Messebesuche, Kunden- und Gästebedienung, Handelswarenanlieferung usw., niemals erfolgswirksam in den Rechenwerken der Bw. verbucht worden seien.
- Nach Ansicht der Bw. sei daher beim Gesellschafter-GF nicht von einer Tätigkeit als Dienstnehmer auszugehen.
- Im Bestellungsvertrag vom 12. November 1995 sei zwischen der Bw. und dem Gesellschafter-GF vereinbart worden, dass der Gesellschafter-GF unter folgenden Voraussetzungen einen GF-Bezug erhalte:
- Die entsprechenden Tätigkeiten, wie Lieferantenauswahl, Handelswarenlieferungen, Kundenbedienung, organisieren der Instandhaltung des Betriebes, das Einstellen und die Kündigung von Dienstnehmern, Messebesuche werden je Anfall durchgeföhr.
- Es bestehe keine Eingliederung des GF in den betrieblichen Organismus, es gebe keine fixen Arbeitszeiten, keinen Urlaubsanspruch und keine Abfertigung.
- Da der GF zu 100 % Gesellschafter der Bw. ist, bestehe auch keine Weisungsgebundenheit.
- Die Auszahlung eines GF-Bezuges erfolge in Abhängigkeit des jeweiligen Erfolges des Unternehmens, auch bestehe kein Anspruch auf fixe monatliche Beträge.
- Der Gesellschafter-GF erhalte auch keine Spesenersätze, die durch die o.a. Tätigkeiten entstehen könnten.
- Die Beiträge zur Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft habe der Gesellschafter-GF selbst zu tragen.

- Der Beistellungsvertrag sei kein Dienstvertrag und auch kein Werkvertrag.
Der Gesellschafter-GF schulde der Bw. nicht seine Arbeitskraft.
- Die Bw. beantrage somit die ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Bescheides.

Den vorgelegten GF-Bezüge-Konten ist im Jahre 1996 ein monatlicher Bezug von 10.000 S, im Jahre 1997 ein Betrag i.H.v. 10.000 bzw. 7.000 S

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 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.

Gem. § 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.

Die gesetzliche Grundlage für die Erhebung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag bildet für die Streitjahre 1996 bis 1998 § 57 Abs. 7 und 8 des Handelskammergesetzes (HKG), für 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 nach der Abweisung der vom Verwaltungsgerichtshof gestellten Anfechtungsanträge durch den Verfassungsgerichtshof wird auf die Erkenntnisse 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).

Vor dem Hintergrund der o.a. Rechtsprechung gehen die Ausführungen der Bw. ins Leere, wonach der GF keine fixen Arbeitszeiten, keinen Urlaubs- und keinen Abfertigungsanspruch hat und auch die Beiträge zur Sozialversicherung selbst trägt.

Für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung als Dienstverhältnis ist somit das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit maßgebend und das ist im gegenständlichen Fall jedenfalls jenes einer umfassenden Eingliederung in den betrieblichen Organismus.

Denn wie bereits o.a. ist der GF für die gesamte Führung und Überwachung der Gesellschaft verantwortlich.

Für die Abgabenbehörde besteht daher kein Zweifel, dass im gegenständlichen Fall die Erbringung der persönlichen Arbeitsleistung des GF im Vordergrund steht und nicht das Erbringen eines konkreten Arbeitserfolges.

Die Eingliederung des Gesellschafter-GF in den geschäftlichen Organismus der Bw. ergibt sich aber schon dadurch, dass eine juristische Person nur durch das Tätigwerden des GF selbst handlungsfähig wird.

Daran könnte auch eine durch betriebliche Struktur weitgehende Delegierung (Vertretung) der Befugnisse nichts ändern, bleibt doch der GF jedenfalls **das** notwendige Organ der Bw. Wie die Bw. ihre volle Handlungsfähigkeit ohne praktische Eingliederung des GF in den betrieblichen Organismus aufrechterhalten will, **ist den Berufungsausführungen nicht zu entnehmen**. Jede andere Auslegung würde nämlich bedeuten, dass im Falle der Wahl der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft diese als Steuersubjekt negiert und die Unternehmertätigkeit einer natürlichen Person fingiert würde.
Ob der Gesellschafter-GF auf Grund seiner wesentlichen Beteiligung den Geschäftsablauf bestimmen kann, ist daher in diesem Zusammenhang (wie auch aus arbeits- oder sozialversicherungsrechtlicher Sicht) ohne Bedeutung.

Ein Unternehmerrisiko, das nicht die Gesellschaft, sondern ausschließlich der GF in seiner Eigenschaft **als Geschäftsführer** und nicht als Gesellschafter zu tragen hätte, konnte die Bw. somit der Abgabenbehörde bis dato nicht konkret nachweisen bzw. glaubhaft machen. Denn das 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 wurde aber von der Bw. nicht behauptet.

Die erforderliche tatsächliche Beeinflussung der Einnahmen- als auch der Ausgabenseite seitens des GF konnte die Bw. trotz mehrerer Vorhalte nicht nachweisen bzw. glaubhaft machen, weshalb die Abgabenbehörde davon ausgehen konnte, dass im gegenständlichen Fall die Merkmale der behaupteten Selbständigkeit aus den o.a. Gründen ([insbesondere spreche für ein Dienstverhältnis und gegen ein Unternehmerwagnis des GF der von der Bw. bekanntgegebene Tätigkeitsbereich des GF, die Zahlung von weder gewinn- noch umsatzabhängigen laufenden GF-Bezügen](#)) nicht im Vordergrund standen.

Aus den vorgelegten GF-Bezügekonten ist unstrittig ein laufender Bezug in Höhe von zumeist 10.000 bzw. 20.000 S monatlich zu entnehmen.

Dass es sich bei den von der Bw. behaupteten vom GF selbst zu tragenden Ausgaben um ein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis handelt, konnte die Bw. jedenfalls im gegenständlichen Verfahren der Abgabenbehörde nicht nachweisen bzw. glaubhaft machen.

Die Bw. behauptet zwar, dass der GF keinen Anspruch auf fixe monatliche Beträge hat, lt. den vorgelegten Buchungsunterlagen aber sehr wohl über monatliche Beträge verfügen konnte.

Ein Unternehmerrisiko aufgrund ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen liegt daher ebenfalls nicht vor.

Da die Bw. aber ihrer Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht, [trotz Vorhalt](#), nicht ausreichend nachkam indem sie der Abgabenbehörde nicht konkret erläutern konnte, wieso gerade im gegenständlichen Fall von einem *Überwiegen des Unternehmerrisikos beim GF* (nicht beim Gesellschafter) gesprochen werden müsse, konnte die Abgabenbehörde unter Ausblendung jenes "Unternehmerwagnisses", das der GF aufgrund seiner Beteiligung trägt, nicht erkennen, warum im gegenständlichen Fall der GF nicht der DB- und DZ-Pflicht aus den o.a. Gründen (d.h., dass im gegenständlichen Fall aufgrund des von der Bw. bekanntgegebenen Tätigkeitsbereichs des GF, von einer auf Dauer ausgerichteten Leistungserbringung des GF

ausgegangen werden mußte) unterliegen sollten, weshalb gem. der o.a. ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein DB und DZ gem. der o.a. gesetzlichen Grundlagen zu Recht vorzuschreiben war.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 12. März 2003