



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENA

---

Außenstelle Wien  
Senat 9

GZ. RV/1181-W/04

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Johann Wally, Steuerberater 1050 Wien, Diehlgasse 5/5 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2000 bis 2002 des Finanzamtes Wien 1 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben 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

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH).

Im Zuge einer Lohnsteuerprüfung für die Jahre 1995 bis 1999 wurde für das von der Bw. an ihren zu 75% beteiligten Geschäftsführer A bezahlte Gehalt Dienstgeberbeitrag (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) vorgeschrieben.

Im Berufungsverfahren führte die Bw. aus, dass ein schriftlicher Geschäftsführervertrag nicht abgeschlossen worden sei; der Geschäftsführer hauptsächlich den Wareneinkauf erledige, indem er wenigstens eine Woche im Monat nach Italien fahre. Eine geregelte Arbeitszeit gäbe es nicht, Sachbezüge erhalte der Geschäftsführer keine. Auch verfüge der bei der GSVG pflichtversicherte Geschäftsführer über keinen Abfertigungsanspruch. Der Geschäftsführer werde regelmäßig von seiner Frau, die ebenfalls bei der Bw. angestellt sei, vertreten.

Die Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland wies mit Berufungsentscheidung vom 6.2.2001, RV/30-06/2001, die Berufung der Bw. als unbegründet ab. Die angefochtenen Bescheide wurden zu Ungunsten der Bw. insoweit abgeändert, als der von der Bw. getragene Aufwand für die Sozialversicherung des Geschäftsführers der Bemessungsgrundlage für DB und DZ hinzugerechnet wurde, ebenso wurde für den vom Geschäftsführer verwendeten PKW, für welchen kein Fahrtenbuch geführt wurde, der Sachbezugswert von 12 x 7.000 S (84.000 S jährlich) hinzugerechnet.

Mit Erkenntnis vom 26.3.2003, 2001/13/0092, bestätigte der Verwaltungsgerichtshof die Rechtsansicht der Abgabenbehörden, die Einkünfte des Geschäftsführers der Bw. seien solche nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988.

Die genannte Bestimmung sei einer Ermittlung ihres Inhaltes im Auslegungsweg zugänglich; die strukturell zu verstehende Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Bw. durch die wesentliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung durch den wesentlich beteiligten Geschäftsführer sei unstrittig. Die Beschwerde trete auch den Ausführungen der belangten Behörde zum fehlenden Unternehmerrisiko nicht entgegen; das Vorliegen einer laufenden (monatlichen) Entlohnung werde nicht bestritten. Auf die Gewährung eines 13. und 14. Gehaltes käme es ebenso wenig wie auf das Fehlen lohnsteuerlicher Begünstigen an.

Auch stelle die Übernahme der Sozialversicherungsbeiträge für den Geschäftsführer eine weitere Vergütung für die Geschäftsführertätigkeit dar, die zu Recht in die Bemessungsgrundlage für DB und DZ einbezogen wurde.

Hingegen seien von der belangten Behörde keine Feststellungen über eine private Nutzung des „Firmenfahrzeuges“ getroffen worden, weswegen die Hinzurechnung von Sachbezügen für die Privatnutzung eines PKW den angefochtenen Bescheid mit der Rechtswidrigkeit seines Inhaltes belaste.

Im fortgesetzten Verfahren unterzog der Unabhängige Finanzsenat mit Berufungsentscheidung vom 20.6.2003, RV/0723-W/03, die Bezüge des Geschäftsführers unter Einschluss der für ihn entrichteten Sozialversicherungsbeiträge in Entsprechung des Erkenntnisses des VwGH weiterhin dem Dienstgeberbeitrag sowie dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag; von der Hinzurechnung eines Sachbezugswertes für den vom Geschäftsführer verwendeten PKW wurde hingegen Abstand genommen, da der firmeneigene PKW, wie die Bw. glaubhaft versicherte, nur für berufliche Fahrten des Geschäftsführers von diesem verwendet worden sei.

Im Jänner 2004 fand bei der Bw. erneut eine Lohnsteuerprüfung statt, in deren Folge mit 10.2.2004 datierte Haftungs- und Abgabenbescheide betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2000 bis 2002 erlassen wurden.

In der Beilage zum Lohnsteuerprüfungsbericht vom 22.1.2004 wird unter anderem ausgeführt:  
„Geschäftsführerbezüge:

*Nach dem Steuerreformgesetz 1993 (AÖFV vom 6.10.1994)sind auch die Personen Dienstnehmer im Sinne des § 41 (2) FLAG 1967, die am Grund- und Stammkapital einer Gesellschaft zu mehr als 25% beteiligt sind.*

*Dabei müssen die Merkmale eines Dienstverhältnisses - ausgenommen der persönlichen Weisungsgebundenheit- gegeben sein. Dies wird aber dann immer der Fall sein, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer in den betrieblichen Organismus des Unternehmens eingegliedert ist und dafür eine Entlohnung erhält.*

„Geschäftsführerbezüge:

*Nach dem Steuerreformgesetz 1993 (AÖFV vom 6.10.1994)sind auch die Personen Dienstnehmer im Sinne des § 41 (2) FLAG 1967, die am Grund- und Stammkapital einer Gesellschaft zu mehr als 25% beteiligt sind.*

*Dabei müssen die Merkmale eines Dienstverhältnisses - ausgenommen der persönlichen Weisungsgebundenheit- gegeben sein. Dies wird aber dann immer der Fall sein, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer in den betrieblichen Organismus des Unternehmens eingegliedert ist und dafür eine Entlohnung erhält.*

*Wesentlich an Kapitalgesellschaften Beteiligte gem. § 22 Z 2 EStG sind mit ihren Vergütungen gem. § 41 FLAG beitragspflichtig.*

*Ein gegen Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 sprechendes Unternehmerwagnis ist nur dann gegeben, wenn es sich auf die Eigenschaft als*

Geschäftsführer bezieht. Keinen Einfluss darauf hat ein eventuelles Wagnis aus der Stellung als Gesellschafter bzw. ein Unternehmenswagnis der Gesellschaft.

Auf die ständige Rechtsprechung des VwGH sowie die abweisende Entscheidung des VwGH wird verwiesen.

*KfZ Privatnutzung:*

Die Möglichkeit, ein firmeneigenes Kraftfahrzeug auch privat zu nutzen, stellt für den wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer einen Vorteil dar. Dieser Vorteil teilt das Schicksal der Geschäftsführerbezüge und ist ebenso Dienstgeberbeitrags- und Dienstgeberbeitragsuschlagspflichtig.

Eine ausschließlich betriebliche Nutzung konnte mangels geeigneter Aufzeichnungen nicht nachgewiesen werden.

*Sozialversicherung der Gewerblichen Wirtschaft:*

Die von der Gesellschaft übernommenen Sozialversicherungsbeiträge gehören zu den Geschäftsführerbezügen und sind daher in die Basis zum Dienstgeberbeitrag mit einzubeziehen.

*Berechnung (in ATS)*

<u>Jahr</u>	<u>Geschäftsführerbezüge</u>	<u>KfZ-Sachbezug</u>	<u>SV d. Gew. Wi.</u>	<u>DB- Basis</u>	<u>DB</u>	<u>DZ</u>
2000	840.000,00	0,00	43.543,00	883.543,00	39.759,00	4.594,00
2001	840.000,00	0,00	0,00	840.000,00	37.800,00	4.284,00
2002	840.000,00	0,00	0,00	840.000,00	37.800,00	3.696,00

Wenngleich der Begründung der Bescheide zufolge eine „ausschließlich betriebliche Nutzung“ des firmeneigenen Kraftfahrzeugs „mangels geeigneter Aufzeichnungen nicht nachgewiesen werden“ konnte, unterließ es die Abgabenbehörde erster Instanz – offenbar den Ausführungen in der Berufungsentscheidung des UFS vom 20.6.2003, RV/0723-W/03, folgend - hierfür einen Sachbezug anzusetzen.

Eine Begründung für das Unterlassen einer Hinzurechnung der von der Bw. übernommenen Sozialversicherungsbeiträge für die Jahre 2001 und 2002 lässt sich der Beilage zum Lohnsteuerprüfungsbericht ebenfalls nicht entnehmen.

Mit Schreiben vom 24.2.2004 erhab die Bw. durch ihren steuerlichen Vertreter Berufung gegen die Haftungsbescheide betreffend DB und DZ für die Jahre 2000 bis 2002 mit dem „Antrag auf Aufhebung der o.a. Bescheide und Neuausstellung unter Berücksichtigung der o.a. Berufung“. Im Einzelnen führte der steuerliche Vertreter aus:

*„In der Begründung für die Ausstellung der Abgabenbescheide wird angeführt, dass Personen auch dann Dienstnehmer sind, wenn sie zu mehr als 25% an einer GmbH beteiligt sind und die Merkmale eines Dienstverhältnisses vorliegen. Insbesondere wird auf die Eingliederung in das Unternehmen hingewiesen und die regelmäßige Entlohnung.“*

*„Es fehlt in der Begründung in diesem speziellen Fall, worin die Eingliederung des A in den Organismus des Unternehmens besteht. Die Filialen, die Buchhaltung und die Lohnverrechnung wird von einer Angestellten durchgeführt. Diese vertritt daher in diesen wesentlichen Bereichen Herrn A. Herrn A's Tätigkeit bezieht sich im Wesentlichen auf den Wareneinkauf. Dazu fährt er unregelmäßig nach Italien um die Ware persönlich zu ordern. Er hat keinerlei regelmäßige Arbeitszeit, keinen Arbeitsplatz und lässt sich in den wesentlichen Punkten vertreten.“*

*„Als Geschäftsführer hat er ein wesentliches Unternehmerwagnis, indem er im Falle des Konkurses für alle Selbstberechnungsabgaben mit seinem gesamten Privatvermögen haftet (USt, KommSt, Sozialversicherung, U-Bahnsteuer, usw.). Diese Haftung entspricht der Haftung eines Unternehmers, da ein Angestellter niemals mit seinem Privatvermögen haftet.“*

*„Die Festsetzung von Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Vergütungen des A sind daher rechtswidrig.“*

In Beantwortung eines Vorhaltes des Finanzamtes teilte der steuerliche Vertreter mit Schreiben vom 29.4.2004 mit, dass die Sozialversicherung für die Jahre 2001 und 2002 „nicht von der Firma getragen“ wurde. Beigeschlossen war die Kopie eines von A einerseits als Geschäftsführer und andererseits für die Bw. gefertigten „Geschäftsführervertrages“ vom 31.8.1999 mit folgendem Inhalt:

*„A ist als handelsrechtlicher Geschäftsführer der [Bw.] bestellt. Als Vergütung für seine Tätigkeit erhält A 6,5 % des Nettoumsatzes.“*

*„Der Geschäftsführer kann sich während des Jahres ein monatliches Aconto auf seine Jahresvergütung entnehmen. Nach Erstellung des Jahresabschlusses wird eine endgültige Abrechnung durchgeführt. Zu viel entnommenen Acontos sind zurückzuzahlen. Nachzahlungen können sofort entnommen werden.“*

*„Für die Versteuerung und die Sozialversicherung hat der Geschäftsführer selbst zu sorgen.“*

*Dieser Vertrag wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.*

*Der Geschäftsführer ist in seiner Tätigkeit weisungsfrei und kann sich seine Zeit selbst einteilen. Der kann sich in seiner Tätigkeit auch durch andere geeignete Personen vertreten lassen.“*

Im Finanzamtsakt befinden sich ferner Ausdrucke der Umsatzsteuerbescheide der Bw., die folgendes Bild zeigen:

	2000	2001	2002
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch	13.829.511,05 S	13.877.935,99 S	880.491,07 €
Umsatzsteuer	2.765.902,21 S	2.775.587,20 S	176.089,21 €
Vorsteuer (ohne ig Erwerb)	-484.852,36 S	-573.483,62 S	-41.769,50 €
Zahllast	2.281.050,00 S	2.202.104,00 S	134.328,71 €

Auf dem Geschäftsführerkonto sind im Zeitraum 28.1.2000 bis 30.12.2002 – abgesehen von Überträgen - lediglich monatliche Sollbuchungen von 5.087,10 € ersichtlich.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 7. Juni 2004 wies das Finanzamt für den 1. Bezirk die Berufung gegen die „Haftungs- und Abgabenbescheide über den Zeitraum 1/2000 bis 12/2002 vom 10.2.2004“ als unbegründet ab und führte aus:

*„Bei allen Entscheidungen des VwGH steht die Untersuchung ob der Geschäftsführer ein Unternehmerrisiko trägt, im Vordergrund. Für die Beurteilung des Unternehmerrisikos schaut die Rechtsprechung stark auf Einkommensschwankungen.“*

*Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 25.9.2001, 2001/14/0066 dann von einem relevanten Unternehmerrisiko gesprochen, wenn die Entlohnungsregelung tatsächlich zu starken- nicht willkürlich herbeigeführten- Schwankungen der Jahresbezüge und gelegentlichen Ausfällen dieser Bezüge führt.*

*Laut Geschäftsführervertrag vom 31.8.1999 erhält A 6,5% des Nettoumsatzes (Nach Erstellung des Jahresabschlusses wird eine endgültige Abrechnung durchgeführt. Zuviel entnommene Acontos sind zurückzubezahlen; Nachzahlungen können sofort entnommen werden).*

*Tatsächlich erhielt A in den Jahren 2000 bis 2002 regelmäßige und gleichbleibende Vergütungen in Höhe von € 5.087,10 (lt. Geschäftsführerkonto 6423), die völlig unabhängig vom Nettoumsatz gewährt wurden. Auch eine +/- Abrechnung nach Erstellung des Jahresabschlusses ist aus dem Geschäftsführerkonto nicht ersichtlich.*

*Ein Unternehmerrisiko ist aus dem angeführten Sachverhalt nicht ersichtlich, weshalb Ihrem Begehr nicht entsprochen werden konnte".*

Mit Schreiben vom 28.6.2004 beantragte die steuerliche Vertretung der Bw. in deren Namen die „Berufung vom 24.02.2004 betreffend DB und DZ für die Jahre 2002 bis 2002 der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen“. Weitere Ausführungen wurden nicht getätigt.

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

#### **I. Verfahrensgegenstand**

Wenngleich der Vorlageantrag von DB und DZ „für die Jahre 2002 bis 2002“ spricht, ist davon auszugehen, dass es sich um einen Schreibfehler handelt und tatsächlich „für die Jahre 2000 bis 2002“ gemeint ist.

Wenngleich in der Begründung der Berufung vom 24.2.2004 davon gesprochen wird, dass die „Festsetzung von Lohnsteuer, DB und DZ für die Vergütungen an A“ rechtswidrig sei, beziehen sich sowohl die Berufung (siehe deren Einleitung) als auch der Vorlageantrag nur auf Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag. Da Lohnsteuer für den Geschäftsführer nicht vorgeschrieben wurde, sondern im Zuge der Lohnsteuerprüfung auch sonstige geringfügige Abfuhrdifferenzen an Lohnsteuer berücksichtigt wurden, wäre im Zusammenhang mit dem Berufungsbegehren eine Beschwerde der Bw. hierdurch auch nicht ersichtlich.

#### **II. Sachverhalt**

A ist Geschäftsführer der Bw., einer GmbH, und war an dieser im Berufungszeitraum zu 75% beteiligt.

Der Geschäftsführer erhält dem Geschäftsführervertrag vom 31.8.1999 zufolge eine Vergütung in Höhe von 6,5% des Nettoumsatzes. Der Geschäftsführer ist berechtigt, ein schriftlich nicht näher ausgeführtes monatliches Akonto zu entnehmen, wobei nach Erstellung des Jahresabschlusses eine endgültige Abrechnung durchgeführt werde. Für die Versteuerung und die Sozialversicherung habe der Geschäftsführer selbst zu sorgen. Der

Geschäftsführer sei in seiner Tätigkeit weisungsfrei und könne sich seine Zeit selbst einteilen. Er könne sich in seiner Tätigkeit auch durch andere geeignete Personen vertreten lassen.

Der Geschäftsführer erledigt hauptsächlich den Wareneinkauf, indem er wenigstens eine Woche im Monat nach Italien fährt. Eine geregelte Arbeitszeit gibt es nicht, Sachbezüge erhält der Geschäftsführer keine. Der Firmenwagen wird vom Geschäftsführer privat nicht genutzt. Auch verfügt der bei der GSVG pflichtversicherte Geschäftsführer über keinen Abfertigungsanspruch. Der Geschäftsführer wird regelmäßig von seiner Frau, die ebenfalls bei der Bw. angestellt ist, vertreten.

Entgegen den Regelungen des Geschäftsführervertrages hat die Bw. im Jahr 2000 die Sozialversicherung für den Geschäftsführer getragen.

Der Geschäftsführer hat monatlich für seine Tätigkeit € 5.087,10 erhalten; im Berufungszeitraum wurde eine Abrechnung im Sinne des Geschäftsführervertrages vom 31.8.1999 nicht vorgenommen.

### **III. Beweiswürdigung**

Der Unabhängige Finanzsenat folgt bei der Feststellung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes zum einen dem Vorbringen der Bw. selbst, zum anderen den unwidersprochen gebliebenen Ermittlungsergebnissen des Finanzamtes Wien 1.

Zur Frage einer allfälligen Privatnutzung des Firmenfahrzeuges enthalten die angefochtenen Bescheide keine konkreten Feststellungen, sie setzen einen derartigen Sachbezug allerdings auch nicht an. Der Unabhängige Finanzsenat geht davon aus, dass gegenüber der Berufungsentscheidung vom 20.6.2003, RV/0723-W/03, insoweit keine Änderung des Sachverhaltes erfolgt ist, und daher weiterhin von einer ausschließlich beruflichen Nutzung des PKW durch den Geschäftsführer auszugehen ist.

### **IV. Rechtliche Würdigung**

Wie der VwGH in ständiger Rechtsprechung judiziert, werden Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer GmbH 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 der 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.

Der VwGH hat bereits im die Jahre 1995 bis 1999 betreffenden Erkenntnis vom 26.3.2003, 2001/13/0092, bei Geschäftsführervergütungen zwischen 980.000 S und 840.000 S die Beurteilung der Einkünfte des Geschäftsführers als solche gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 als nicht rechtswidrig erkannt, ebenso die Einbeziehung der von der Bw. getragenen Sozialversicherungsbeiträge in die Bemessungsgrundlage.

Der nunmehr vom Unabhängigen Finanzsenat zu beurteilende entscheidungsrelevante Sachverhalt unterscheidet sich von jenem dem Erkenntnis des VwGH zugrunde liegendem nur dadurch, dass einerseits eine erfolgsabhängige Entlohnung behauptet wird und andererseits ab 2001 die Sozialversicherungsbeiträge nicht mehr von der Bw. getragen werden.

Zweiterem Punkt wurde bereits durch die Erstbescheide Rechnung getragen; ersterer Punkt steht mit den getroffenen Sachverhaltsfeststellungen nicht in Einklang: Tatsächlich wurde im Berufungszeitraum ein laufender monatlicher Bezug gebucht, eine erfolgsabhängige Abrechnung wurde nicht vorgenommen. Eine jahrelange regelmäßige Bezugsauszahlung lässt eine Bezugskürzung unwahrscheinlich erscheinen (vgl. VwGH 20.3.2002, 2001/15/0059). Darüber hinaus ist darauf zu verweisen, dass angesichts jahrelangen wirtschaftlichen Entwicklung der Bw. im Sinne der bei Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 22, Anm. 141a dargestellten Judikatur ins Gewicht fallende Bezugsschwankungen und damit ein relevantes Unternehmerrisiko auch bei tatsächlicher Durchführung des schriftlichen Geschäftsführervertrages nicht gegeben gewesen wären.

Über die Argumente der Bw. „keinerlei regelmäßige Arbeitszeit, keinen Arbeitsplatz“ sowie „lässt sich in wesentlichen Dingen vertreten“, die einer Eingliederung des Geschäftsführers in das Unternehmen nach hM (siehe die bei Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 22, Anm. 140 wiedergegebene Judikatur) nicht entgegenstehen, hat der VwGH bereits im Erkenntnis vom 26.3.2003, 2001/13/0092, befunden.

Wenn in der Berufung ins Treffen geführt wird, der Geschäftsführer hafte im Falle eines „Konkurses für alle Selbstberechnungsabgaben mit seinem gesamten Privatvermögen“, ist er auf die bei Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 22, Anm. 141 zitierte Judikatur zu verweisen, wonach die – auch einen nicht an der Gesellschaft beteiligten – Geschäftsführer treffende Haftung nach §§ 9 und 80 BAO ein Unternehmerrisiko nicht zu begründen vermag.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, 17.8.2004