



GZ. RV/3536-W/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung vom 13. September 2001 der Bw., vertreten durch Mag. Gudrun Schubert, gegen den Bescheid vom 10. August 2001 des Finanzamtes für den 4., 5. und 10. Bezirk in Wien betreffend Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer, Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für den Zeitraum vom 1. Jänner 1998 bis zum 31. Dezember 2000 wie folgt entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird wie folgt abgeändert:

	It. Bescheid, ATS	It. Bescheid, €	It. Berufungsentscheidung, ATS	It. Berufungsentscheidung, €
Lohnsteuer - Abfuhrdifferenz	15.823,00	1.149,90	15.823,00	1.149,90
Lohnsteuer - Fehlberechnung	14.555,00	1.057,75	0,00	0,00
Dienstgeberbeitrag	82.549,00	5.999,07	78.468,00	5.702,49
Zuschlag zum DB	9.645,00	700,93	9.169,00	666,34

## **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**

Im Zuge einer bei der Berufungswerberin (idF.: Bw.) durchgeführten Lohnsteuerprüfung traf das Prüfungsorgan folgende Feststellungen:

### **1) Betriebsausflug**

Die Steuerbefreiung des § 3 Abs. 1 Z 14 EStG 1988 bestehe nur für die im Betrieb tätigen Arbeitnehmer. An den Betriebsausflügen der Bw. hätten auch betriebsfremde Personen teilgenommen. Der Anteil, der auf die betriebsfremden Personen entfällt, sei daher nachzuversteuern.

### **2) Vergütungen des zu 100% beteiligten Geschäftsführers**

Die Tätigkeit des Geschäftsführers weise – ausgenommen der Weisungsgebundenheit – sämtliche Merkmale eines Dienstverhältnisses auf (Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Bw., regelmäßige Entlohnung). Die Bezüge, die der Geschäftsführer im streitgegenständlichen Zeitraum erhalten habe (1998: S 398.525,00, 1999: S 600.000,00, 2000: S 700.000,00) seien daher zu Unrecht nicht in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einbezogen worden.

Das Finanzamt ist den Feststellungen des Prüfungsorgans gefolgt und hat mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid die Bw. zur Haftung für Lohnsteuer herangezogen und den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag vorgeschrieben.

Dagegen richtet sich die gegenständliche Berufung im Wesentlichen mit folgender Begründung:

### **1) Betriebsausflug**

Bei der Firmenreise im Jahre 1999 nach Hurghada habe das Finanzamt beanstandet, dass die empfangenen Sozialzuwendungen für drei Dienstnehmer nicht angemessen seien, die Nachberechnung sei jedoch von sechs Personen berechnet worden.

### **2) Vergütungen des zu 100% beteiligten Geschäftsführers**

Es bestehe kein Dienstvertrag für die Geschäftsführertätigkeit, sondern ein Werkvertrag. Die Zahlungen an den Geschäftsführer seien nicht regelmäßig erfolgt und der Geschäftsführer hätte darauf je nach Liquidität der Bw. Anspruch darauf gehabt. Der Geschäftsführer trage volles Unternehmerrisiko. Das bedeute, wenn die wirtschaftliche Lage der Bw. so schlecht sei, habe er keinen Anspruch auf Zahlungen. So seien im Jahre 1998 der wirtschaftlichen Lage entsprechend wenig Zahlungen getätigten worden. Die Sozialversicherungsbeiträge werden vom Geschäftsführer persönlich bezahlt. Weiters hafte der Geschäftsführer für Bankverbindlichkeiten mit seinem Privatvermögen, eine Liegenschaft sei verpfändet worden. Weiters habe der Geschäftsführer Einkünfte aus der Geschäftsführung für andere Unternehmen, womit auch keine Abhängigkeit gegeben sei.

### **3) Abfuhrdifferenzen**

Im Kalenderjahr 1998 seien ein Dienstgeberbeitrag in Höhe von S 2.034,00 und ein Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von S 240,00 doppelt vorgeschrieben worden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 4. Jänner 2002 hat das Finanzamt der Berufung hinsichtlich der doppelten Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages in Höhe von S 2.034,00 und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von S 240,00 stattgeben und die Berufung in den übrigen Punkten als unbegründet abgewiesen.

Durch den rechtzeitig eingebrachten Vorlageantrag gilt die Berufung wiederum als unerledigt.

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

#### **1) Betriebsausflüge**

Gemäß § 82 EStG 1988 haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer.

Hinsichtlich der betriebsfremden Personen, die in keinem Dienstverhältnis zur Bw. stehen und daher auch nicht Arbeitnehmer der Bw. sind, kommt der Bw. nicht die Eigenschaft einer Arbeitgeberin zu. Die Inanspruchnahme gemäß § 82 EStG 1988 hinsichtlich dieser Personen ist daher zu Unrecht erfolgt. Die betriebsfremden Personen betreffend ist die Bw. auch nicht Dienstgeber im Sinne des § 41 FLAG, der auf diese Personen entfallende Anteil an den Betriebsausflügen ist daher auch nicht in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen.

Der angefochtene Bescheid wird daher in diesem Punkt abgeändert.

#### **2) Vergütungen des zu 100% beteiligten Geschäftsführers**

Gemäß § 41 Abs. 1 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 (FLAG) haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Gemäß § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 818/1993 sind Dienstnehmer alle 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 EStG 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG idF BGBl. Nr. 818/1993 ist der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden ist, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Die Regelung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, findet sich in § 57 Abs. 7 und 8 HKG idF BGBI. 661/1994.

Gemäß § 22 Z. 2 Teilstich 2 EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus selbständiger 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) aufweisende Beschäftigung gewährt wird.

Nach Abweisung der vom Verwaltungsgerichtshof an den Verfassungsgerichtshof gestellten Anfechtungsanträge (VfGH vom 1. März 2001, G 109/00) führt der Verwaltungsgerichtshof zur Auslegung der in der Vorschrift des § 41 Abs. 2 und 3 FLAG angeführten Bestimmung des § 22 Z. 2 Teilstich 2 EStG 1988 in ständiger Rechtsprechung (vgl. VwGH vom 5. Juni 2003, ZI. 2003/15/0040, vom 19. Dezember 2001, ZI. 2001/13/0085) aus, dass von einem an einer Kapitalgesellschaft wesentlich beteiligten Geschäftsführer dann Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstich 2 EStG 1988 erzielt werden, 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 unter Bedachtnahme auf die Einnahmen- bzw. Ausgabenschwankungen kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis trifft und
- dass er eine laufende, wenn auch nicht notwenige monatliche Entlohnung erhält.

Im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1. März 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.

Vor dem Hintergrund dieser Rechtsprechung geht das Vorbringen der Bw. auf das Fehlen einer fixen Arbeitszeit und eines Urlaubsanspruches ins Leere. Diese aus der Weisungsgebundenheit ableitbaren Merkmale sind für die Einstufung der Tätigkeit unter § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht maßgebend (so auch: VwGH vom 5. Juni 2003, Zl. 2003/15/0040 mwJ Judikaturhinweisen).

Dem Einwand der Bw., der Tätigkeit des Geschäftsführers liege kein Dienstvertrag sondern ein Werkvertrag zu Grunde, ist entgegen zu halten, dass es auf die zivilrechtliche Einstufung des Leistungsverhältnisses zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter-Geschäftsführer nicht ankommt (so auch: VwGH vom 24. Oktober 2002, Zl. 2001/15/0062).

Die Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Bw. ergibt sich bereits durch die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Geschäftsführertätigkeit, welche von der Bw. nicht in Abrede gestellt wird. An dieser Beurteilung vermag auch der Umstand, dass der Geschäftsführer neben seiner Geschäftsführungstätigkeit für die Bw. noch weitere (Geschäftsführungs)Tätigkeiten ausübt bzw. auch noch Einkünfte als Gesellschafter einer KEG und aus Vermietung und Verpachtung erzielt, nichts zu ändern (so auch: VwGH vom 24. Oktober 2002, Zl. 2001/15/0062). Ebensowenig der Umstand, dass der Geschäftsführer seine Tätigkeit nicht ausschließlich in den Räumlichkeiten der Bw. sondern auch außerhalb derselben (auf Baustellen, bei Kunden usw.) ausübt (so auch: VwGH vom 5. Juni 2003, Zl. 2003/15/0040).

Dem Einwand der Bw., die Auszahlung des Geschäftsführerbezuges sei von der Liquiditätslage bzw. der wirtschaftlichen Lage der Bw. abhängig, so sei beispielsweise im Jahre 1998 der wirtschaftlichen Lage entsprechend wenig ausbezahlt worden, ist entgegen zu halten, dass das Risiko eines wesentlich beteiligten Geschäftsführers, welches ausschließlich darin besteht, dass sein Bezug im Zeitpunkt einer sich abzeichnenden wirtschaftlichen Krise herabgesetzt wird, noch kein solches ist, wie es für Unternehmer eigentlich ist (so auch: VwGH vom 31. März 2003, Zl. 2003/14/0023). Auch das Risiko, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer im Falle der Übernahme einer Haftung für Bankverbindlichkeiten der Gesellschaft trägt, ist der Gesellschaftersphäre zuzurechnen und stellt damit kein Unternehmerwagnis dar (VwGH vom 31. März 2003, 2003/14/0023; vom 24. Oktober 2002, Zl. 2001/15/0062; vom 18. Dezember 2001, Zl. 2001/15/0060).

Weiters bringt die Bw. vor, dass die Geschäftsführerbezüge nicht regelmäßig ausbezahlt worden seien. Dem ist entgegen zu halten, dass eine laufende Entlohnung auch dann vorliegt, wenn der Jahresbezug nicht in monatlich gleichbleibenden Monatsbeträgen ausbezahlt wird (VwGH vom 19. Dezember 2001, Zl. 2001/13/0085). Eine nicht regelmäßige Entlohnung steht somit der Beurteilung einer Tätigkeit als eine solche im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht entgegen.

Dem Einwand der Bw., dass die Sozialversicherungsbeiträge vom Gesellschafter-Geschäftsführer selbst bezahlt werden, ist entgegen zu halten, dass die Bezüge eines wesentlich beteiligten Geschäftsführer, der – wie im gegenständlichen Fall dargestellt worden ist – seine Geschäftsführungstätigkeit ohne Unternehmerrisiko ausübt, auch dann dem Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unterliegen, wenn der Geschäftsführer seine Sozialversicherungsbeiträge selbst bezahlt (VwGH vom 22. September 2000, Zl. 2000/15/0075; vom 19. Dezember 2001, Zl. 2001/13/0085). Im Übrigen werden Sozialversicherungsbeiträge (hinsichtlich der Arbeitnehmeranteile) auch von "klassischen" Dienstnehmern im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 getragen (VwGH vom 25. November 1999, Zl. 99/15/0188).

Im Hinblick auf die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus, das Fehlen eines relevanten Unternehmerrisikos und die laufende Entlohnung wurde die Betätigung des Geschäftsführers zu Recht als solche im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 qualifiziert und daraus die Rechtsfolgen hinsichtlich Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag gezogen.

Der Berufung war daher in diesem Punkt der gewünschte Erfolg zu versagen.

### **3) Neuberechnung**

Aufgrund der Ausführungen unter Punkt 1) und unter Berücksichtigung, dass ein Dienstgeberbeitrag in Höhe von S 2.034,00 und ein Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von S 240,00 doppelt verrechnet worden sind, sind die Lohnsteuer, der Dienstgeberbeitrag und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den streitgegenständlichen Zeitraum wie folgt neu zu berechnen:

Lohnsteuer-Fehlberechnung bisher: S 14.555,00 (= € 1.057,75), abzüglich der auf die Betriebsausflüge entfallenden Lohnsteuer = S 14.555,00, ergibt Lohnsteuer neu: 0,00; Dienst-

geberbeitrag bisher: S 82.549,00 (= € 5.999,07), abzüglich des auf die Betriebsausflüge entfallenden Dienstgeberbeitrages = S 2.047,00 und abzüglich des doppelt verrechneten Betrages in Höhe von S 2.034,00, ergibt Dienstgeberbeitrag neu: S 78.468,00 (= € 5.702,49); Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag bisher: S 9.645,00, abzüglich des auf die Betriebsausflüge entfallenden Zuschlages = S 236,00 und abzüglich des doppelt verrechneten Betrages in Höhe von S 240,00, ergibt Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag neu: S 9.169,00 (= € 666,34).

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, 24. Februar 2004