



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Linz  
Senat 2

GZ. RV/2027-L/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Stb., vom 12. August 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes x vom 12. Juli 2002 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1.1.1999 bis 31.12.2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat mit Bescheid vom 12. Juli 2002 den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe in Höhe von 5.665,21 € und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von 567,36 € für den Prüfungszeitraum 1.1.1999 bis 31.12.2001 nachgefordert. Der Geschäftsführer sei alleiniger Gesellschafter der GmbH. Das regelmäßig zufließende Geschäftsführerentgelt zuzüglich Entnahmen und von der Firma bezahlte Privatsteuern und GSVG-Beiträge erkläre er als Einkünfte aus selbständiger Arbeit gem. § 22 Z 2 EStG. Diese Beträge seien nach der herrschenden Rechtsprechung DB und DZ-pflichtig. Ein Unternehmerwagnis als Geschäftsführer habe in den Unterlagen nicht erblickt werden können.

Dagegen wurde eine Berufung eingebracht. Entgegen der bisherigen Rechtsauslegung würden die Geschäftsführerbezüge in Höhe von insgesamt ATS 1.732.335,00 DB und DZ-pflichtig behandelt, was die erwähnte Nachforderung auslöse.

Als Begründung werde nicht näher auf die betrieblichen Verhältnisse eingegangen, sondern nur erwähnt, dass die zugeflossenen Bezüge als Einkünfte aus selbständiger Arbeit gem. § 22 Z 2 EStG erklärt worden seien und ein Unternehmerwagnis aus den Unterlagen nicht erblickt werden könne. Während der Lohnsteuerprüfung sei ein ausführlicher Fragebogen beantwortet

worden, dessen Inhalt offensichtlich in keiner Weise für die Bescheidausfertigung gewürdigt worden sei. Der einzige Geschäftsführer sei zu 100 % am Gesellschaftskapital beteiligt und übe im Unternehmen eine beherrschende Stellung aus. Anlässlich der Gründung der Gesellschaft sei ein Geschäftsführervertrag abgeschlossen worden, welcher bisher im Prüfungsverfahren nicht einbezogen worden sei. Nach der jüngsten Judikatur würden dann Einkünfte iSd. § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vorliegen und somit den Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag unterliegen, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft eingegliedert sei und ein Unternehmerwagnis dabei fehle. Die Eingliederung in das betriebliche Geschehen werde dabei sehr weit ausgelegt, sodass bei einer gewissenhaften und kontinuierlichen Ausübung der Geschäftsführeragenden dieses Kriterium wohl in nahezu allen Fällen die DB, DZ-Pflicht zum Nachteil der Kapitalgesellschaft vorentscheide.

Ob dies im gegebenen konkreten Fall zutreffe, werde der genauen Beurteilung der korrekten Angaben im erwähnten Fragebogen überlassen. Es werde jedenfalls die Ansicht vertreten, dass eine Dienstnehmerähnlichkeit in allen Punkten auszuschließen sei.

Ganz wesentlich komme es auf das Unternehmerwagnis des Geschäftsführers an, nämlich in wie weit er seine Einnahmen und Ausgaben mitgestalten könne. Bei der Gestaltung der Ausgaben des Geschäftsführers habe er ein namhaftes Risiko getragen. Er habe viele betriebliche Fahrten zu Lieferanten, bestehenden und potentiellen Kunden, zu Behörden, zur Hausbank und zu Beratern sowie zu den einzelnen Baustellen mit seinem privaten PKW, Marke Mercedes, unternommen. Aufgrund des Geschäftsführervertrages wären die daraus erwachsenden Kosten aus seinem Bezug persönlich zu tragen und könnten nicht der Gesellschaft in Rechnung gestellt werden. Darüber hinaus seien laufend Ausgaben bei ihm angefallen, wie Bewirtungsspesen, Werbegeschenke, Spenden und Repräsentationskosten, Telefongebühren im Privatbereich usw., welche er aus seinem Bezug finanzieren habe müssen, aber nicht belegbar seien. Naturgemäß seien diese Ausgaben auch stärkeren Schwankungen unterlegen. Dass er aus Vereinfachungsgründen das Betriebsausgabenpauschale von 6 % in seiner Steuererklärung beansprucht habe, solle den tatsächlichen Anfall der vorgenannten Ausgaben nicht in Frage stellen. Die Höhe seiner Bezüge als Geschäftsführer sei von Anfang an, somit auch in allen drei Prüfungsjahren geprägt gewesen vom Gesamtanspruch lt. Gesellschaftsvertrag, welcher von vornherein mit 47 % des jeweiligen Jahresgewinnes (vor Abzug seines Bezuges) geregelt gewesen sei. Aufgrund der konstant guten Ertragslage sei dieser Gesamtbetrag bereits im Voraus gut kalkulierbar gewesen und die Teilzahlungen zum Teil in regelmäßigen Monatsbeträgen, zum Teil in unregelmäßigen Summen erfolgt. Wenn Steuerzahlungen oder Sozialversicherungsbeiträge für den Geschäftsführer von der Gesellschaft geleistet worden seien, so würden diese als solche Teilzahlungen auf den Jahresbezug angerechnet. In Summe hätten diese Bezüge pro Wirtschaftsjahr genau den vereinbarten Prozentsatz vom handelsrechtlichen

Gewinn des (vom Kalenderjahr abweichenden) Geschäftsjahres entsprochen, wobei seine Bezüge der Berechnungsbasis jeweils zuzurechnen gewesen wären, um auf die richtige Bruttogrundlage zu kommen. Dank der erfolgreichen Betriebsführung habe die Mindestklausel lt. Geschäftsführervertrag bisher nicht zur Anwendung zu kommen gebraucht. Diese habe für den Fall einer Verlustsituation oder schwacher Gewinne eine Mindestvergütung von ATS 200.000,00 pro Jahr vorgesehen, woraus auch die Sozialversicherung und die Einkommensteuer zu bestreiten gewesen wären, sodass als Nettobezug nur mehr das nackte Existenzminimum verblieben wäre.

Die logische Folge dieser Ergebnisabhängigkeit sei, dass seitens des Geschäftsführers sehr wohl ein gravierendes Unternehmerwagnis vorgelegen habe. Insgesamt würde die Berufungswerberin auf Basis der tatsächlichen Verhältnisse keinerlei Merkmale für ein Dienstverhältnis sehen.

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

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Nach § 41 Abs. 2 FLAG 1967 in der seit 1.1.1994 geltenden Fassung sind Dienstnehmer Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 1967 in der seit 1.1.1994 geltenden Fassung 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 sind, 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 Bestimmung des § 41 FLAG 1967 definiert also die beitragspflichtigen Bezüge und soll gleichzeitig eine klare Abgrenzung von den beitragsfreien Bezügen gewährleisten. Auf Grund des eindeutigen Gesetzeswortlautes ist bei den beitragspflichtigen Bezügen von zwei Gruppen von Bezügen auszugehen:

1. Arbeitslöhne, die an Dienstnehmer iSd. § 47 Abs. 2 EStG 1988 gewährt werden.
2. Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd. § 22 Z 2 EStG 1988, die an Personen gewährt werden, die an Kapitalgesellschaften wesentlich beteiligt sind.

Der Verfassungsgerichtshof hat die Behandlung von Beschwerden, die sich gegen die Einbeziehung der Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG

1988 in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen richteten, abgelehnt (vgl. VfGH vom 9. Juni 1998, B 286/98 und vom 24. Juni 1998, B 998/98 und B 999/98) und weiters auch die Anfechtungsanträge des Verwaltungsgerichtshofes mit den Erkenntnissen vom 1. März 2001, G 109/00, und vom 7. März 2001, G 110/00, abgewiesen.

Im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes v. 1. März 2001, G 109/00, wurde unter Zitierung der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis sind, 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 Folgende:

fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, Anwendbarkeit typischer arbeitsrechtlicher Vorschriften wie Arbeits- Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegation von bestimmten Arbeiten.

In dem dieser Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes unmittelbar nachfolgenden Erkenntnis vom 23.4.2001, Zl. 2001/14/0054, sowie in zahlreichen späteren Urteilen hat der Verwaltungsgerichtshof festgestellt, dass das in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 für wesentlich beteiligte Gesellschafter normierte Vorliegen "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" vor allem auf folgende Kriterien abstellt:

- die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft,
- das Fehlen eines Unternehmerrisikos sowie
- eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung.

Schließlich ist der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 10.11.2004, Zl. 2003/13/0018, in einem nach § 13 Abs. 1 Z 1 VwGG gebildeten Senat von dieser Rechtsprechung insoweit abgegangen, dass er die Feststellung, ob "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" vorliegen, nur mehr auf die gesetzliche Definition eines steuerrechtlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG 1988 stützt. Da in dieser Legaldefinition das steuerrechtliche Dienstverhältnis lediglich durch zwei Merkmale, nämlich die Weisungsgebundenheit einerseits und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes andererseits umschrieben ist, kommt es nach Ausklammerung der Weisungsgebundenheit nur mehr darauf an, ob diese Eingliederung in den geschäftlichen Organismus gegeben ist. Im Falle der klar erkennbaren Eingliederung des Gesellschafters in

den Organismus des Betriebes der Gesellschaft sind dann alle weiteren Merkmale, die vor dem Hintergrund einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis wären, für das Vorliegen des Tatbestandes nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 ebenso ohne Bedeutung wie die zivilrechtliche Gestaltung der Leistungsbeziehung zwischen Gesellschaft und tätigem Gesellschafter.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für diese Eingliederung (vgl. die Erkenntnisse des VwGH vom 21.12.1999, 99/14/0255, vom 27.1. 2000, 98/15/0200, und vom 26.4.2000, 99/14/0339).

Im gegebenen Fall übt der Geschäftsführer der Berufungswerberin seine Geschäftsführungstätigkeit unstrittig seit vielen Jahren aus. Das Merkmal seiner Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft ist daher gegeben. Das von der Berufungswerberin als Argument angeführte Unternehmerrisiko geht mangels rechtlicher Relevanz der vorgetragenen Sachverhalte ins Leere.

Auf Grund dieser Feststellungen weist die Tätigkeit des wesentlich beteiligten Geschäftsführers somit - unter Außerachtlassung der Weisungsgebundenheit - die Merkmale eines Dienstverhältnisses auf, sodass die von der Gesellschaft bezogenen Vergütungen als Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind.

Aus den angeführten Gründen war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Linz, am 7. April 2005