



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid über den Zeitraum 1.4.1996 bis 31.12.1997 hinsichtlich Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag des Finanzamtes Feldbach 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

Im Zuge einer Lohnsteuerprüfung stellte der Prüfer unter anderem fest, dass für die im strittigen Zeitraum dem Gesellschafter-Geschäftsführer vergüteten Bezüge in Höhe von insgesamt S 4.856.948,- kein Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag abgeführt wurde. Das Finanzamt erließ daraufhin unter Hinweis auf § 41 Abs. 2 FLAG 1967 einen Haftungs- und Abgabenbescheid, mit dem unter anderem der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Geschäftsführerbezüge nachgefordert wurde. Begründend wurde ausgeführt: "Schuldet ein Geschäftsführer seine Arbeitskraft und erfolgt die Tätigkeit ohne Unternehmerrisiko und ist er – wenn auch auf Grund des Beteiligungsausmaßes nicht weisungsgebunden – in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft eingegliedert, sind die Gehälter und sonstigen Vergütungen unabhängig vom Beteiligungsausmaß (somit auch bei 100%iger Beteiligung) in die Beitragsgrundlage gem. § 41 FLAG bzw 5 KommStG einzubeziehen."

In der dagegen erhobenen Berufung wurde vorgebracht, dass der Geschäftsführer das gesamte Unternehmerrisiko tragen würde. Ohne Vorhandensein von Geldmittel würden keine Geschäftsführerbezüge ausbezahlt werden. Die Eingliederung in den Geschäftsorganismus sei auch nicht dergestalt, dass er mit einem Dienstnehmer vergleichbar wäre. Die Bezüge würden nur nach Maßgabe des Vorhandenseins der Liquidität an den Geschäftsführer ausbezahlt und auch nicht gleichmäßig monatlich.

Unter Bezugnahme auf die nach einem Vorhalt übermittelte Geschäftsführervereinbarung wies das Finanzamt das Begehren mit Berufungsvorentscheidung ab und führte unter anderem aus, dass der Geschäftsführer auf Grund der Feststellungen des Prüfers und der Geschäftsführervereinbarung in der Art eines Arbeitnehmers tätig sei. Durch die Tätigkeit als Geschäftsführer werde eine volle Arbeitskraft ersetzt. Schulde der Geschäftsführer seine Arbeitskraft und erfolge diese Tätigkeit ohne Unternehmerrisiko, sei er in den geschäftlichen Organismus eingegliedert und die Gehälter in die Beitragsgrundlage gem § 41 FLAG einzubeziehen.

In dem dagegen eingebrachten Vorlageantrag erwiderte die Berufungswerberin, dass das Finanzamt verkenne, dass der Geschäftsführer als Arbeitnehmer tätig werde. Das Unternehmerrisiko liege allein bei der Auszahlung der entsprechenden Bezüge. Der Geschäftsführer sei bei Liquiditätsschwierigkeiten verpflichtet, seine vorab erhaltenen

Geschäftsführerbezüge rückzuzahlen. Diese Rückzahlung sei teilweise 1999 erfolgt und werde auch im Jahr 2000 erfolgen.

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

Gem. § 41 Abs. 1 FLAG haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Gem. § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. Nr. 818, sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd § 22 Z. 2 EStG 1988.

Gem. § 41 Abs. 3 FLAG idF BGBl. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gem. § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z. 2 EStG 1988.

Nach § 22 Z. 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 fallen unter die Einkünfte aus selbstständiger 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 EStG 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Rechtsanwälte, Betriebshygieniker und Wirtschaftstreuhänder werden in dieser Gesetzesstelle nicht genannt.

Die Regelung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, findet sich in § 57 Abs. 4 und 5 HKG idF BGBl. 958/1993 bzw. § 57 Abs. 7 und 8 HKG idF BGBl. 661/1994.

Wie der Verwaltungsgerichtshof seit den Erkenntnissen vom 18.9.1996, 96/15/0121, und vom 20.11.1996, 96/15/0094, in ständiger Rechtsprechung erkennt, ist dem in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 enthaltenen Tatbestandsmerkmal "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" das Verständnis beizulegen, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses gegeben sein müssen. Dabei ist allerdings das Vorliegen der auf Grund des gesellschaftsrechtlichen Verhältnisses fehlenden Weisungsgebundenheit anzunehmen. Sodann ist zu beurteilen, ob die Merkmale der Unselbstständigkeit oder jene der Selbstständigkeit im Vordergrund stehen (vgl. VwGH vom 10.5.2001, 2001/15/0061).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. hierzu die im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1.3.2001, G 109/00, zitierte hg. Judikatur) stellt das steuerliche Dienstverhältnis auf die Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers sowie des Fehlens des Unternehmerwagnisses ab; nach dieser Rechtsprechung ist in Zweifelsfällen zudem auf weitere Kriterien (wie beispielsweise laufenden Arbeitslohn, Pflicht zur persönlichen Arbeitsleistung, fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, feste Urlaubseinteilung) abzustellen. Der Begriff des steuerlichen Dienstverhältnisses ist somit ein durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichneteter Typusbegriff. Solchen Typusbegriffen sind die realen Erscheinungen an Hand einer Mehrzahl von Merkmalen zuzuordnen, wobei nicht stets alle Merkmale in gleicher Intensität ausgebildet sein müssen und die Entscheidung letztlich nach dem Gesamtbild zu erfolgen hat (vgl. nochmals das Erk. des Verfassungsgerichtshofes G 109/00).

Der Verfassungsgerichtshof hat in dem oben zitierten Erkenntnis G 109/00 darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis wären, im Falle der – auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführenden – Weisungsgebundenheit 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. Ebenso hat der Verfassungsgerichtshof aufgezeigt, dass dies insbesondere für die Merkmale der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens und des Fehlens des Unternehmerwagnisses nicht zutrifft. Zu den Merkmalen, die in diesem Sinn vor dem Hintergrund der Weisungsgebundenheit ihre Indizwirkung verlieren, gehören nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor allem folgende (vgl. hierzu auch Arnold, ÖStZ 2000, 639f): fixe Arbeitszeit (VwGH vom 22.9.2000, 2000/15/0075, VwGH vom 30.11.1999, 99/14/0270, und vom 27.7.1999, 99/14/0136), fixer Arbeitsort (Erk. vom 30.11.1999, 99/14/0226), arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit (Erk. vom 24.2.1999, 98/13/0014), Anwendbarkeit typisch arbeitsrechtlicher Vorschriften, wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz (Erk. vom 26.4.2000, 99/14/0339, und vom 27.1.2000, 98/15/0200), sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegation von bestimmten Arbeiten (Erk. vom 26.4.2000, 99/14/0339).

Zusammenfassend kann somit, wie der Verwaltungsgerichtshof im Erk. vom 23.4.2001, 2001/14/0054, erkannt hat, festgestellt werden, dass das in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988

normierte Vorliegen der sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses abgesehen vom hinzuzudenkenden Merkmal der Weisungsgebundenheit vor allem auf folgende Kriterien abstellt: die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft und das Fehlen des Unternehmerwagnisses. Von Bedeutung ist noch das Merkmal der laufenden (wenn auch nicht notwendig monatlichen) Entlohnung.

Bei der Anwendung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 ist ausgehend (vor allem) von den im letzten Absatz genannten Kriterien zu beurteilen, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die für ein Dienstverhältnis sprechenden Kriterien im Vordergrund stehen (vgl. die hg. Erk. vom 23.4.2001, 2001/14/0054, und 2001/14/0052).

Ein Unternehmerwagnis liegt vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Steuerpflichtigen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der persönlichen Geschicklichkeit sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und der Steuerpflichtige für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen muss (vgl. VwGH vom 23.4.2001, 2001/14/0054, und 2001/14/0052).

Aus der mit Schreiben vom 20.4.1999 übermittelten Geschäftsführervereinbarung, Punkt II. Entgelt, ergibt sich unter anderem, dass der Geschäftsführer ein Jahresentgelt von S 4.000.000,- bei Einkünften der Gesellschaft aus Gewerbebetrieb von mehr als S 10.000.000,- bezieht. Weiters heißt es dort, dass der Geschäftsführerbezug angemessen zu kürzen sei, sollte der Geschäftsführer den Geschäftsführerbezug, ermittelt nach den Bestimmungen des Steuerrechts, nicht erwirtschaften. Jedenfalls bestehe Anspruch auf ein Jahresgehalt des höchstbezahlten Angestellten der Gesellschaft zuzüglich 150 %. Ein jährlicher Krankenstand von maximal 2 Wochen und ein jährlicher Urlaub von 4 Wochen würden zu keiner Kürzung führen.

Mit dieser Entgeltsvereinbarung ist der Geschäftsführer mit einem nicht selbstständigen Arbeitnehmer vergleichbar, der ein fixes Gehalt bezieht und daneben je nach dem Betriebsergebnis des Arbeitgebers die Möglichkeit hat, weitere Bezüge zu erhalten. Da der Geschäftsführer nie weniger als der höchstbezahlte Angestellte der Gesellschaft, zuzüglich 150 %, an Entgelt erhält und daher nie unter einem genau definierten Fixbezug fallen oder gar einen Verlust erleiden kann, trägt er kein wesentliches Unternehmerrisiko. Ein derartiger Mindestfixbezug steht der Annahme eines relevanten Unternehmerwagnisses nach der Judikatur des VwGH nämlich entgegen (vgl. VwGH 18.12.2001, 2001/15/0070). Daran ändert

auch die Behauptung nichts, in den Jahren 1999 und 2000 hätte der Geschäftsführer einen Teil seines bereits erhaltenen Bezuges wieder zurückzahlen müssen bzw. dass das Gehalt nach Maßgabe des Vorhandenseins der liquiden Mittel ausbezahlt werde. Auch der Umstand, dass die Bezüge nicht gleichmäßig monatlich ausbezahlt werden, ist nicht relevant, da eine laufende Entlohnung nicht notwendig ist (vgl. VwGH vom 23.4.2001, 2001/14/0054).

Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 23.4.2001, 2001/14/0054, ist die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss (vgl. Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer<sup>21</sup>, § 19 Anm. 72f). Die Judikatur des VwGH ist von einem funktionalen Verständnis des Begriffes der Eingliederung des Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der GesmbH geprägt. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für die Eingliederung (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 21. Dezember 1999, 99/14/0255, vom 27. Jänner 2000, 98/15/0200, und vom 26. April 2000, 99/14/0339). Laut Firmenbuch vertritt der Geschäftsführer die Berufungswerberin bereits seit ihrer Gründung am 5.4.1996. Das Tätigkeitsbild des Gesellschafter-Geschäftsführers (vgl. Punkt I., Tätigkeit der Geschäftsführervereinbarung), nämlich dass er als handelsrechtlicher und gewerberechtlicher Geschäftsführer fungiere und als solcher die Geschäfte als ordentlicher Geschäftsführer im Sinne des GesmbH-Rechtes zu führen habe, setzt eine funktionale Einbindung des Geschäftsführers in den Organismus der Berufungswerberin eindeutig voraus. Es ist daher von einer Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Berufungswerberin auszugehen.

Im Ergebnis wird die Auffassung vertreten, dass die Beschäftigung des Geschäftsführers ungeachtet seiner gleichzeitigen Eigenschaft als wesentlich beteiligter Gesellschafter mit Ausnahme der Weisungsgebundenheit sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist. Der Gesellschafter-Geschäftsführer erzielt aus der Geschäftsführtätigkeit demnach Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988, weshalb er iSd Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG in der ab dem Jahr 1994 anzuwendenden Fassung Dienstnehmer ist. Dies löst die Pflicht aus, von den Bezügen des Geschäftsführers den Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag abzuführen. Die Berufung war daher vollinhaltlich abzuweisen.

Graz, 26.2.2004

