



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Stb., vom 20. Dezember 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes x vom 16. Dezember 2002 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1.4.1999 bis 31.12.2001 nach der am 1. August 2005 in y, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Das Finanzamt hat mit Haftungs- und Abgabenbescheid vom 16.12.2002 den Arbeitgeber für die Einhaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer iHv. 675,86 € in Anspruch genommen und den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe iHv. 6.377,04 € sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag iHv. 628,33 € für den Zeitraum 1.4.1999 bis 31.12.2001 nachgefordert.

Bei der Lohnsteuerprüfung sei festgestellt worden, dass im Prüfungszeitraum 4/99 bis 12/2001 Geschäftsführervergütungen bezahlt und nicht in die Bemessungsgrundlagen des DB sowie des Zuschlages zum DB einbezogen worden seien. Der VwGH habe in seinem Erkenntnis vom 23.4.2001, Zl. 2001/14/0054 zur DB-Pflicht eines zu 100 % am Stammkapital der GmbH beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers folgende Auffassung vertreten, die auch auf den gegenständlichen Sachverhalt anzuwenden sei – trotz der formellen Werkverträge, die aber wirtschaftlich als Dauerschuldverhältnis zu betrachten seien. Gem. § 41 Abs. 3 FLAG sei der DB von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne seien dabei Bezüge

gem. § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und lit. b EStG sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd. § 22 Z 2 EStG. Dem in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG enthaltenen Tatbestandsmerkmal "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" für die Subsumierung von Gehältern und sonstigen Vergütungen von Gesellschafter-Geschäftsführern unter die Einkünfte aus sonstiger selbstständiger Arbeit sei das Verständnis beizulegen, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses gegeben sein müssten. Dabei sei das Vorliegen der auf Grund der gesellschaftsrechtlichen Verhältnisse fehlenden Weisungsgebundenheit anzunehmen und sodann zu beurteilen, ob die Voraussetzungen der Unselbstständigkeit oder jene der Selbstständigkeit im Vordergrund stehen. Das steuerrechtliche Dienstverhältnis stelle auf die Kriterien der Weisungsgebundenheit unter Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers sowie auf das des Fehlens des Unternehmerwagnisses ab. In Zweifelsfällen sei aber zudem auf weitere Kriterien (wie z.B. laufender Arbeitslohn, Pflicht zur persönlichen Arbeitsleistung, fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, feste Urlaubseinteilung) abzustellen. Der Begriff des steuerrechtlichen Dienstverhältnisses sei somit ein durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichneter Typusbegriff. Solchen Typusbegriffen seien die realen Erscheinungen anhand einer Mehrzahl von Merkmalen zuzuordnen, wobei nicht stets alle Merkmale in gleicher Intensität ausgebildet sein müssten und die Entscheidung letztlich nach dem Gesamtbild zu erfolgen habe (vgl. VfGH 1.3.2001, G 109/00). Verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die in Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis wären, würden aber im Falle der – auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführenden – Weisungsgebundenheit ihre Unterscheidungskraft verlieren und seien daher für die Lösung der Frage, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses im Vordergrund stehen, nicht brauchbar. Ebenso habe der VfGH im Erkenntnis vom 1.3.2001, G 109/00 aufgezeigt, dass dies insbesondere für die Merkmale der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens und des Fehlens des Unternehmerwagnisses nicht zutreffe. Zu den Merkmalen, die in diesem Sinn vor dem Hintergrund der Weisungsgebundenheit ihre Indizwirkung verlieren würden, würden nach der Rechtsprechung des VwGH vor allem Folgende gehören: fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, Anwendbarkeit typisch arbeitsrechtlicher Vorschriften wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegierung von bestimmten Arbeiten. Zusammenfassend könne somit 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 die Kriterien der Eingliederung in den geschäftlichen

Organismus der Kapitalgesellschaft und des Fehlens des Unternehmerwagnisses abstelle. Von Bedeutung sei weiters noch das Merkmal der laufenden (wenn auch nicht notwendig monatlichen) Entlohnung. Bei der Anwendung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 sei ausgehend von (vor allem) diesen Kriterien zu beurteilen, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die für ein Dienstverhältnis sprechenden Kriterien im Vordergrund stehen würden. Ob bzw. in welcher Ausprägung und Intensität im konkreten Fall die einzelnen Kriterien vorliegen würden, sei eine Sachverhaltsfrage, wobei sich besondere Schwierigkeiten bei den Leistungsverhältnissen der Gesellschafter-Geschäftsführer - insbesondere aus dem häufig vorzufindenden Umstand des Selbstkontrahierens - ergeben könnten. Dieser Aspekt habe zur Folge, dass bei der Sachverhaltsfeststellung, um dem Objektivierungserfordernis hinreichend Rechnung zu tragen, der nach außen in Erscheinung tretenden tatsächlichen Abwicklung der Leistungsbeziehung die wesentliche Bedeutung beizumessen sei. Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers sei gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer ein Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bilde und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben müsse. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spreche für die Eingliederung. Die Kündbarkeit eines auf unbestimmte Dauer abgeschlossenen Vertragsverhältnisses des Gesellschafter-Geschäftsführers stehe der Annahme eines steuerlichen Dienstverhältnisses nicht entgegen, weil Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 keinesfalls eine Unkündbarkeit des Beschäftigungsverhältnisses des Leistungserbringens erfordern würden. Aus der auf (unbestimmte) Dauer ausgerichteten Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers könne aber die Eingliederung des Geschäftsführers in den betrieblichen Organismus abgeleitet werden. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum unverändert andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spreche auch gegenständlich – trotz eines formellen Werkvertrages – eindeutig für die Eingliederung. Von Bedeutung sei auch, dass eine auf Dauer angelegte Tätigkeit eine laufende Entlohnung erfahren habe. Eine laufende Entlohnung liege dabei aber auch vor, wenn der Jahresbezug nicht in monatlich gleich bleibenden Monatsbeträgen ausbezahlt werde, unabhängig davon, ob der Jahresbezug eines Gesellschafter-Geschäftsführers geteilt durch zwölf einen geraden Betrag ergebe. Gegenständlich sei die erfolgswirksame Gutschrift der Geschäftsführerbezüge durch die Einbuchung beim Jahresabschluss (Geschäftsführeraufwand am Verrechnungskonto) erfolgt. Die monatlichen Entnahmen seien über das jeweilige Verrechnungskonto der Geschäftsführer erfolgt. Unternehmerwagnis liege 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 abhänge und der Steuerpflichtige für die mit seiner

Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen müsse. Im Vordergrund stehe dabei, ob dem Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen treffe, wobei aber auch Wagnisse, die sich auf Schwankungen bei nicht überwälzbaren Ausgaben ergeben würden, einzubeziehen seien. Seien die alleinigen Geschäftsführer einer GmbH auch ihre alleinigen Gesellschafter, würden sie zwar die gesamte Verantwortung und das gesamte unternehmerische Risiko tragen, d.h. es drohe ihnen für den Fall, dass sie falsche Entscheidungen treffen und es zur Insolvenz komme, der Verlust des Einkommens der GmbH und in der Folge ihres Einkommens und schließlich ein Absinken des Wertes ihrer Gesellschaftsanteile. Diese wirtschaftlichen Folgen einer schlechten Geschäftsführung würden allerdings unabhängig davon eintreten, ob der Geschäftsführer an der Gesellschaft beteiligt sei oder nicht. Bei Beurteilung der Einkünfte eines Geschäftsführers sei daher nicht darauf abzustellen, dass diesem aus seiner Stellung als Gesellschafter ein Wertverlust drohe und, dass die Gesellschaft Unternehmerrisiko trage. Gegenständlich sei die Geschäftsführungsvergütung auf Grund der jährlich neu ausgefertigten Werkverträge wie folgt geregelt:

a) F.C.:

Als Honorar erhalte der Geschäftsführer für das Geschäftsjahr

1998/1999: 30.000,00 (für August 1999, vorher NSA),

1999/2000: 600.000,00,

2000/2001: 800.000,00,

über das er innerhalb dieses Geschäftsjahres nach Maßgabe der Liquidität frei verfügen könne. Bei einem negativen Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit sei jedoch insoweit eine Reduktion des Geschäftsführerbezuges durchzuführen, damit dieses zumindest mit Null ausgewiesen werden könne. Jedenfalls stehe ihm ein Geschäftsführungshonorar von

1998/1999 15.000,00 (für August 1999 vorher NSA)

1999, 2000: 300.000,00,

2000/2001: 600.000,00 zu.

Werde nach Verbuchung des jeweiligen Geschäftsführerhonorares ein Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit von mehr als 800.000,00 S im Wirtschaftsjahr 1998/1999, 400.000,00 S im Wirtschaftsjahr 1999/2000 und 300.000,00 S im Wirtschaftsjahr 2000/2001 ausgewiesen, so erhalte der Gesellschafter-Geschäftsführer zusätzlich einen Betrag von 50.000,00 S; für alle weiteren 100.000,00 S zusätzlich je 50.000,00 S.

Über diese Tangenten könne der Geschäftsführer nach Feststellung des Jahresergebnisses durch den jährlich zu fassenden Umlaufbeschluss verfügen. Seitens des Gesellschafter-Geschäftsführers F.C. seien bereits im Vorhinein monatlich 20.000,00 S entnommen worden (gebucht über Verrechnungskonto). Außerdem seien die GSVG-Beiträge und einige

Privataufwendungen des Gesellschafter-Geschäftsführers über das Verrechnungskonto entnommen worden. Für die Privatnutzung der Betriebswohnung sowie eines Pkw's (bis zum Kauf am 15.3.2001 eines Opel Omegas – ebenfalls über das Verrechnungskonto entnommen) seien entsprechende Sachbezugswerte angesetzt worden. Gravierende Schwankungen der Jahresbezugssummen, die insbesondere auf Unwägbarkeiten des Wirtschaftslebens zurückzuführen seien, könnten ein starkes Indiz für das Unternehmerwagnis sein.

Gegenständlich sei die Höhe des Mindestbezuges dagegen so bemessen, dass kaum derartige gravierende Schwankungen zu erwarten seien und daher ein entsprechendes einnahmenseitiges Risiko nicht vorliege, wobei auch maßgeblich von Bedeutung sei, dass als Sachbezug ein Pkw (bis 3/01) und eine Wohnung zur Verfügung gestellt würden.

b) F.W.:

Als Honorar erhalte der Geschäftsführer für das Geschäftsjahr

1998/1999 180.000,00,

1999/2000 180.000,00,

2000/2001 370.000,00,

über das er innerhalb dieses Geschäftsjahres nach Maßgabe der Liquidität frei verfügen könne. Bei einem negativen Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit sei jedoch insoweit eine Reduktion des Geschäftsführerbezuges durchzuführen, damit dieses zumindest mit Null ausgewiesen werden könne. Jedenfalls stehe ihm ein Geschäftsführungshonorar von

1998/1999 90.000,00,

1999/2000 90.000,00,

2000/2001 180.000,00 zu.

Werde nach Verbuchung des jeweiligen Geschäftsführerhonorares ein Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit von mehr als 800.000,00 S im Wirtschaftsjahr 1998/1999 (400.000,00 S im Wirtschaftsjahr 1999/2000 und 300.000,00 S im Wirtschaftsjahr 2000/2001) ausgewiesen, so erhalte der Gesellschaftergesäftsführer zusätzlich einen Betrag von 50.000,00 S; für alle weiteren 100.000,00 S zusätzlich je 50.000,00 S.

Über diese Tangenten könne der Gesellschafter-Geschäftsführer nach Feststellung des Jahresergebnisses durch den jährlich zu fassenden Umlaufbeschluss verfügen. Gravierende Schwankungen der Jahresbezugssummen, die insbesondere auf Unwägbarkeiten des Wirtschaftslebens zurückzuführen seien, könnten ein starkes Indiz für das Unternehmerwagnis sein. Gegenständlich sei zwar die Höhe des Mindestbezuges in den ersten beiden Wirtschaftsjahren niedriger bemessen, es würden aber die gesamten Barentnahmen und Privataufwendungen des Gesellschafter-Geschäftsführers über das Verrechnungskonto (analog dem seinerzeitigen Privatkonto beim eingebrachten Einzelunternehmen) der Gesellschaft verrechnet, sodass eventuell neben dem jährlichen Mindestbezug auftretende Schwankungen

den Geschäftsführer nicht treffen würden.

Da im gegenständlichen Fall die Tätigkeit der Gesellschafter-Geschäftsführer auf Dauer angelegt sei und ein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko nicht erkennbar sei, seien die bezahlten Geschäftsführerhonorare gem. § 41 FLAG zur Gänze DB- und DZ-pflichtig.

Die dagegen eingebrachte Berufung richtet sich gegen die Festsetzung von DB zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und gegen die Festsetzung des Zuschlages zum DB sowie gegen die für diese Festsetzung herangezogene Bemessungsgrundlage von 960.000,00 S für 2001. Es werde beantragt, von der Festsetzung des DB und DZ Abstand zu nehmen bzw. im Falle der Festsetzung die Bemessungsgrundlage für 2001 auf 780.000,00 S zu berichtigen. Bei der Festlegung der Bemessungsgrundlagen für die Geschäftsjahre 1998/1999 und 1999/2000 sei der Prüfer den auch in diesen Jahren lt. Werkvertrag und Gesellschafterbeschluss gutgebrachten Geschäftsführervergütungen gefolgt, welche auch Basis für die Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1999 und 2000 gewesen seien. Für das Jahr 2000 seien jedoch neben den in diesem Jahr zugeflossenen Geschäftsführerbezügen lt. Werkverträgen und Gesellschafterbeschluss auch noch Entnahmen von den Verrechnungskonten der Gesellschafter-Geschäftsführer im Gesamtbetrag von 180.000,00 S der DB- und DZ-Pflicht unterworfen worden. Auch nach der Judikatur des VwGH könnten Entnahmen von einem Verrechnungskonto nicht zu einer solchen Abgabepflicht führen. Ein Zufluss des dem jeweiligen Gesellschafter endgültig zustehenden Geschäftsführerentgelts könne nach dem gegebenen Sachverhalt erst mit Feststellung des jeweiligen Jahresabschlusses der Gesellschaft erfolgen. In der Bescheidbegründung der Behörde werde unter Anführung einer Vielzahl hier nicht zutreffender Entscheidungen des VwGH und VfGH eine Eingliederung der beiden Geschäftsführer in den betrieblichen Organismus abgeleitet und mangels wesentlicher Schwankungen der Bezüge das Bestehen eines Unternehmerwagnisses verneint. Gestützt werde diese Conclusio durch unrichtige Sachverhaltsdarstellungen. Bei Vorlage der Niederschrift sei der Prüfer auch darauf hingewiesen worden, sei jedoch nicht bereit gewesen, die entsprechenden Änderungen durchzuführen, weshalb auch eine Unterfertigung der Niederschrift nicht erfolgt sei. Die Geschäftsführung erfolge durch beide Gesellschafter auf Basis von jährlich neu zu erschließenden Werkverträgen.

F.C.:

Für den Geschäftsführer habe für den Zeitraum seiner Geschäftsführertätigkeit (ab August 1999 also für ein Monat des Geschäftsjahres) der mit der Gesellschaft abgeschlossene Werkvertrag vorgesehen, dass ihm ein Geschäftsführerentgelt von 30.000,00 S zustehe (entspreche somit einem Jahresentgelt von 360.000,00 S), soweit nach Verbuchung der Geschäftsführerentgelte kein negatives Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit (EGT)

ausgewiesen werden müsste. Für diesen Fall sei nach dem Werkvertrag vorgesehen, dass eine Reduktion des Bezuges zu erfolgen habe, damit zumindest ein ausgeglichenes EGT ausgewiesen werden könne. Jedenfalls stehe ihm aber für seine Tätigkeit ein Betrag von 15.000,00 S zu. Umgekehrt hätte der Gesellschafter-Geschäftsführer einen Betrag von weiteren 50.000,00 S erhalten, wenn nach Verbuchung der Geschäftsführerentgelte ein EGT von mehr als 800.000,00 S bestanden hätte (EGT nach Geschäftsführerbezügen im Geschäftsjahr 1998/1999 rund 762.000,00 S). Gegenüber dem oben errechneten Jahresbezug von 360.000,00 S habe in diesem Zeitraum das einem angestellten Fremdgeschäftsführer zu zahlende Mindestgehalt rund 660.000,00 S betragen. Eine Geltendmachung dieses Bruttobetrages sei aber im Werkvertrag einvernehmlich ausgeschlossen worden. Im September 1999 sei es neuerlich zu einem Abschluss eines Werkvertrages für das Geschäftsjahr 1999/2000 gekommen, wobei darin ein Geschäftsführerentgelt von 600.000,00 S vereinbart worden sei und für den Fall eines negativen EGT eine Reduktion auf bis zu 300.000,00 S erfolgt wäre. Umgekehrt wären weitere 50.000,00 S zur Auszahlung gelangt, wenn das EGT nach Geschäftsführerentgelten größer als 400.000,00 S gewesen wäre (EGT 1999/2000 rund 386.000,00 S). Auch in diesem Geschäftsjahr sei der Bezug des kollektivvertraglichen Mindestbezuges eines Fremdgeschäftsführers einvernehmlich ausgeschlossen worden, welcher im Jahr 2000 bei rund 672.000,00 S gelegen sei. Richtig sei, dass es auf Grund einer Vereinbarung auf gesellschaftlicher Ebene durch den Gesellschafter-Geschäftsführer im Geschäftsjahr zu monatlichen Entnahmen von 20.000,00 S gekommen sei. Dieses Entnahmerecht sowie weitere Entnahmen für GSVG-Beiträge und andere Privataufwendungen stehe jedoch in keinem Zusammenhang mit der werksvertraglich vereinbarten Geschäftsführerentgeltung, zumal diese Verrechnungskonten verzinst würden und allfällige Guthabenzinsen als Einkünfte aus Kapitalvermögen erklärt und auch versteuert würden. Unrichtig sei, dass für die Nutzung einer Wohnung sowie für Privatfahrten mit einem betrieblichen Pkw Sachbezugswerte angesetzt würden. Richtig sei, dass für die Nutzung einer im Betriebsgebäude befindlichen Wohnung in diesem Jahr 52.440,00 S durch Belastung des Verrechnungskontos entrichtet worden seien und in der GmbH auch als sonstiger betrieblicher Ertrag versteuert worden seien. Gleichermaßen gelte für die Privatnutzung des Pkw's, die mit 29.400,00 S der GmbH vergütet worden sei. Daher sei auch die Feststellung des Prüfers unrichtig, dass als Sachbezug ein Pkw und eine Wohnung zur Verfügung gestellt worden wären, da ein solcher Sachbezug eben nicht vorliege sondern ein entgeltlicher Vorgang. Der für das Geschäftsjahr 2000/2001 neuerlich auf ein Jahr abgeschlossene Werkvertrag sehe ein Geschäftsführerentgelt von 800.000,00 S vor und für den Fall eines negativen EGT eine Reduktion auf bis zu 600.000,00 S. Da in diesem Jahr das EGT auch nach Verbuchung der Mindestgeschäftsführerentgelte immer noch einen negativen Wert (rund 181.000,00 S)

aufweise, habe für den Gesellschafter-Geschäftsführer nur das im Werkvertrag vereinbarte Mindestentgelt von 600.000,00 S gutgebracht werden können, wodurch er eine Entgeltseinbusse von 25 % hinnehmen habe müssen. Auch in diesem Geschäftsjahr sei der Bezug des kollektivvertraglichen Mindestbezuges eines Fremdgeschäftsführers einvernehmlich ausgeschlossen worden, welcher im Jahr 2001 bei rund 697.000,00 S gelegen sei. Das Nutzungsentgelt für die Wohnung sei wie im Vorjahr entrichtet worden. Überdies habe dem Gesellschafter-Geschäftsführer in diesem Geschäftsjahr bereits ein privater Pkw (wie auch schon im Geschäftsjahr 1999) zur Verfügung gestanden, wofür er keine Auslagenersätze von der GmbH erhalten hätte. Auch andere Aufwendungen, welche zwangsläufig im Rahmen von Kundenkontakte bei Verkaufsgesprächen und Verkaufswerbung anfallen würden, sowie zustehende Diäten seien nicht an die GmbH verrechnet worden, sondern stets über alle Geschäftsjahre hinweg aus eigenem getragen worden. Allein der Abschluss der gegenständlichen Werkverträge durch den Gesellschafter-Geschäftsführer unter Gefahrtragung, nicht einmal ein kollektivvertragliches Mindestgehalt zu erreichen, sei als ein Einlassen auf die Unwägbarkeiten des Wirtschaftslebens zu betrachten. Zudem seien noch die tatsächlich eingetretenen Entgeltseinbussen gekommen, sodass ein einnahmenseitiges Unternehmerrisiko mehr als dokumentiert sei. Aber auch ausgabenseitig bestehe dieses Unternehmerrisiko, da niemals Auslagenersätze geleistet worden seien und auch weiterhin nicht geleistet würden. Allein durch die Tatsache der Selbstkostentragung habe der VwGH im Erkenntnis 97/13/0169 das Vorliegen eines Unternehmerrisikos abgeleitet und den Bescheid aufgehoben, ohne dass dabei auch ein einnahmenseitiges Risiko, wie es hier zusätzlich vorliege, behauptet worden wäre.

F.W.:

Auch mit diesem Geschäftsführer seien jährlich im Vorhinein jeweils neue Werkverträge abgeschlossen worden, in denen die gleichen Erfolgsgrenzen wie oben dargestellt, vereinbart worden seien. Trotz der nach wie vor als seinerzeitiger Einzelunternehmer umfassenden unternehmerischen Tätigkeit habe der Gesellschafter-Geschäftsführer lediglich folgende Geschäftsführervergütungen bzw. Mindesttangenten vereinbart:

1998/1999 vereinbartes Entgelt 180.000,00 S, Mindestentgelt 90.000,00 S,

1999/2000 vereinbartes Entgelt 180.000,00 S, Mindestentgelt 90.000,00 S,

2000/2001 vereinbartes Entgelt 370.000,00 S, Mindestentgelt 180.000,00 S.

Auf Grund dieser niedrigen Geschäftsführungsentgelte trete durch den Abschluss dieser Werkverträge ein Einlassen auf die Unwägbarkeiten des Wirtschaftslebens noch viel deutlicher zu Tage, da ein Erreichen eines kollektivvertraglichen Mindestgehaltes erst bei außerordentlich guten Betriebsergebnissen gewährleistet sei. Dazu komme noch, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer für das Geschäftsjahr 2000/2001 lediglich das Mindestentgelt erhalten habe

und daher gegenüber dem vereinbarten Entgelt eine Einbusse von über 50 % hinnehmen habe müssen. Wenn nun der Prüfer in der Bescheidbegründung meine, dass den Gesellschafter-Geschäftsführer jährlich auftretende Schwankungen deswegen nicht träfen, weil er von seinem Verrechnungskonto Barentnahmen tätige und auch andere Privataufwendungen entrichte, so sei diese Feststellung insofern unangebracht, da die Entnahmen von versteuerten Geldern jederzeit zur Gänze hätte erfolgen können und aus dem angelegten Geld diese Barbehebungen und Zahlungen für Privataufwände hätte stattfinden können (Schuldenstand der GmbH gegenüber den Gesellschafter-Geschäftsführer zum Ende der Geschäftsjahre: 1998/1999 rund 1.140.000,00 S, 1999/2000 rund 848.000,00 S, 2000/2001 rund 736.000,00 S). Wenn schon der VwGH in zahlreichen Erkenntnissen in der Darlehensgewährung durch einen Gesellschafter kein mit der Geschäftsführung in Zusammenhang stehendes Unternehmerrisiko sehe, sondern hier eine Zweiteilung ein und derselben Person in einen Geschäftsführer und einen Gesellschafter vornehme, so könne wohl auch die Rückzahlung solcher Darlehen, in welcher Weise sie auch immer erfolge, nicht zur Begründung dafür herangezogen werden, dass dadurch ein Auftreten von Schwankungen der Bezüge verneint werde. Gleich wie beim anderen Gesellschafter-Geschäftsführer liege auch bei ihm ein ausgabenseitiges Unternehmerrisiko in Folge der auch bei ihm bestehenden Selbstkostentragung von Geschäftsanbahnungskosten, Diäten usw. vor.

Infolge des dargelegten eindeutigen Vorliegens sowohl eines einnahmen- als auch ausgabenseitigen Unternehmerrisikos bei beiden Geschäftsführern fehle es für die Vorbeschreibung der gegenständlichen Abgaben am Tatbestandsmerkmal "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisende Beschäftigung" und es sei daher die Vorschreibung bzw. Festsetzung der Beträge an DB und DZ zu Unrecht erfolgt.

Weiters wird in der Berufung auch ein Antrag auf mündliche Verhandlung vor dem unabhängigen Finanzsenat gestellt.

In der am 1. August 2005 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurden vom steuerlichen Vertreter der Berufungswerberin seine – auch in der Berufung angeführten – Argumente hinsichtlich des zeitlichen Zuflusses der Geschäftsführervergütungen und des Vorliegens eines Unternehmerwagnisses dargelegt.

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

Im Sinne des § 19 Abs. 1 EStG 1988 ist ein Betrag dann als zugeflossen anzusehen, wenn der Empfänger über ihn tatsächlich und rechtlich verfügen kann. Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 13.12.1995, Zl. 95/13/0246, ausführt, ist es nicht zu bezweifeln, dass der Geschäftsführer einer Gesellschaft grundsätzlich die tatsächliche Verfügungsmacht

über zu seinen Gunsten ausgestellte Gutschriften hat. Ohne ein die Liquiditätslage der Gesellschaft im maßgebenden Zeitraum konkret nachvollziehbar darstellendes Sachvorbringen besteht daher kein rechtlicher Grund dafür, am Zufluss der Beträge an den Geschäftsführer zu zweifeln.

Nach Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 19 EStG 1988, Tz. 3.2 wird im Schrifttum die Meinung vertreten, dass entsprechend dem Begriff des Zufließens bloße Gutschriften in den Büchern des Arbeitgebers dann als Zahlung von Arbeitslohn an den Arbeitnehmer anzusehen sind, wenn letzterer tatsächlich über die gutgeschriebenen Beträge verfügen kann; dies wird stets der Fall sein, wenn der Arbeitnehmer den Arbeitslohn in seinem Interesse beim Arbeitgeber stehen und bei diesem gutschreiben lässt. Dem ist die Rechtsprechung gefolgt. Bei einem geschäftsführenden Gesellschafter ist die Gutschrift durch die Kapitalgesellschaft als Zufluss im Sinne des EStG anzusehen, es wäre denn, die Gesellschaft sei illiquid. Auch Doralt führt im Kommentar zum Einkommensteuergesetz, § 19, Tz 30, unter "Gutschriften" aus, dass der Geschäftsführer einer GmbH grundsätzlich die tatsächliche Verfügungsmacht über die zu seinen Gunsten ausgestellten Gutschriften hat; Bezüge des Geschäftsführers fließen daher mit der Gutschrift zu, wenn die GmbH zahlungsfähig ist (VwGH 20.6.1990, 89/13/0202 u.a.). Ein Zufluss mit der Gutschrift erfolgt auch dann, wenn sie mit einer Gegenforderung verrechnet wird (VwGH 24.11.1970, 1573/68). Bei Liquidität der Gesellschaft bewirkt somit auch eine bloße Gutschrift von Arbeitslohn, also auch die Nichtauszahlung von Arbeitslohn an den am Unternehmen beteiligten Geschäftsführer, den Zufluss.

Entgegen der Ansicht der Berufungswerberin, dass unterjährige Auszahlungen unabhängig von deren vorläufiger Verbuchung Entnahmen auf ein noch nicht feststehendes Geschäftsführerentgelt darstellen würden und daher als noch nicht zugeflossen im steuerlichen Sinn zu betrachten seien, ist auf Grund der tatsächlichen Verfügungsmacht der Geschäftsführer über diese Beträge im gegebenem Fall sehr wohl davon auszugehen, dass den Geschäftsführern diese im betreffenden Zeitraum bereits zugeflossen sind. Eine Illiquidität der Gesellschaft wurde weder eingewendet, noch geht eine solche aus der Aktenlage hervor

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 Delegierung von bestimmten Arbeiten.

In dem dieser Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes unmittelbar nachfolgenden Erkenntnis vom 23.4.2001, Zl. 2001/14/0054, sowie in zahlreichen späteren Judikaten 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 die 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 üben die Geschäftsführer der Berufungswerberin ihre Geschäftsführungstätigkeit unstrittig seit Jahren aus. Somit kann auch vom Vorliegen des Merkmals der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft der wesentlich Beteiligten ausgegangen werden.

Das von der Berufungswerberin als Argument angeführte Unternehmerrisiko geht mangels rechtlicher Relevanz der vorgetragenen Sachverhalte ins Leere.

Auf Grund dieser Feststellungen weist die Tätigkeit der wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer 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 12. Dezember 2005