



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., W.,A-Gasse, vertreten durch Renate Gerger, Steuerberater, 3400 Klosterneuburg, Andreas-Hofer-Straße 52, vom 21. Mai 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 8., 16. und 17. Bezirk vom 24. April 2003 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1/1999 bis 12/2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Geschäftsführer der Bw. war laut Firmenbuchauszug bis 28. August 2001 der zu 88% an der Bw. beteiligte Gesellschafter J.C..

Im Zuge einer den Streitzeitraum umfassenden Lohnsteuerprüfung stellte der Prüfer fest, dass für die Geschäftsführerbezüge des J.C. Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nicht entsprechend der ab 1994 geänderten Rechtslage abgeführt worden sind. Es wurden daher für folgende Beträge die im Spruch des Bescheides genannten Abgaben nachgefordert (alle Beträge in ATS):

Jahr	Geschäftsführerbezug	DB	DZ
1-12/1999	288.000,-		

1-12/2000	288.000,-		
1-12/2001	192.000,-		
<b>Summe</b>	<b>768.000,-</b>	<b>34.560,-</b>	<b>4.003,-</b>

In der dagegen eingebrachten Berufung führte die steuerliche Vertreterin der Bw. aus, der bis August 2001 tätige Gesellschafter-Geschäftsführer habe das Unternehmen gleich einem Einzelunternehmer geführt. Es habe keine persönliche Arbeitsverpflichtung bestanden, jedoch sei wie bei einem Einzelunternehmen gleicher Größe die persönliche Arbeitsleistung zur Leitung des Unternehmens erforderlich gewesen. Es habe weder ein Dienstvertrag noch ein Werkvertrag bestanden und somit auch keine Vereinbarung über Urlaub oder Kündigungsbestimmungen. Auch ein Abfertigungsanspruch stehe ihm nicht zu. Darüber hinaus habe Herr J.C. für beide Kredite bei der Bank Austria die volle Haftung mit seinem persönlichen Besitz übernommen. Dies würde kein Geschäftsführer im Angestelltenverhältnis tun. Herr J.C. habe daher das volle Unternehmerrisiko getragen.

In Ergänzung der Berufung würden für die Jahre 1999, 2000 und 2001 das Verrechnungskonto des J.C. und das Geschäftsführerbezügekonto vorgelegt. Aus den Verrechnungskonten sei ersichtlich, dass die Auszahlungen unregelmäßig erfolgt seien und der Geschäftsführer bei Bedarf an liquiden Mitteln aus seinem privaten Vermögen Einlagen getätigt habe.

Den Werkverträgen sei zu entnehmen, dass ihm keine Vergütung der mit der Geschäftsführertätigkeit zusammenhängenden Ausgaben zugestanden sei, sondern seien diese Auslagen vom Geschäftsführer selbst getragen worden. Über diese Aufwendungen seien keine Belege aufbewahrt worden, da Herr J.C. in seinen Einkommensteuererklärungen das Pauschale gemäß § 17 EStG in Anspruch genommen habe.

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

Die Behörde nahm folgenden Sachverhalt als erwiesen an:

- Der Geschäftsführer J.C. ist zu 88% an der Bw. beteiligt.
- Er erhielt in den Streitjahren folgende Vergütungen:  
1999: ATS 288.000,-  
2000: ATS 288.000,-  
2001: ATS 192.000,-

- Laut Vertrag über die Geschäftsführung übernimmt es Herr J.C. , die Geschäftsführung im Rahmen des Unternehmensgegenstandes nach den Grundsätzen der Gesetzmäßigkeit und der Wirtschaftlichkeit bestmöglich zu besorgen.
- Er ist an keine feste Arbeitszeit gebunden und entscheidet frei darüber, wann sein Tätigwerden notwendig oder zweckmäßig ist.
- Er hat keinen eigenen Urlaubsanspruch.
- Er kann sich eines Vertreters bedienen.
- Als Honorar erhält er einen Jahresbetrag von ATS 204.348,-. Darüberhinaus wird für die private Nutzung des Firmenfahrzeuges ein Betrag von ATS 83.652,- festgelegt. Auf das Jahreshonorar von insgesamt ATS 288.000,- können Teilbeträge von monatlich ATS 17.029,- akontiert werden.
- Mit dem Geschäftsführerhonorar sind alle Auslagen im Zusammenhang mit der Geschäftsführertätigkeit abgegolten.
- Belege hinsichtlich der vom Geschäftsführer getragenen Auslagen konnten nicht vorgelegt werden.

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die von der Bw. vorgelegten Unterlagen sowie auf die Feststellungen im Rahmen der Lohnsteuerprüfung und ist insoweit unstrittig.

In rechtlicher Hinsicht war der Sachverhalt wie folgt zu beurteilen:

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

Entsprechend der Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 geltenden Fassung BGBl. Nr. 818/1993 sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis i.S.d. § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen i.S.d. § 22 Z 2 EStG 1988.

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

Nach § 22 Z 2 Teilstrich 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 EStG 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt (§ 22 Z 2 EStG 1988).

Die Regelung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, findet sich für den Streitzeitraum in § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (WKG).

Der Verfassungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 1.3.2001, 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 – 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. Der Verfassungsgerichtshof hat 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 Weisungsungebundenheit 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 VwGH vom 27.7.1999, 99/14/0136), fixer Arbeitsort (VwGH vom 30.11.1999, 99/14/0226), arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit (VwGH vom 24.2.1999, 98/13/0014), Anwendbarkeit typisch arbeitsrechtlicher Vorschriften, wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz (VwGH vom 26.4.2000, 99/14/0339, VwGH vom 27.1.2000, 98/15/0200), sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegation von bestimmten Arbeiten (VwGH v. 26.4.2000, 99/14/0339).

Im Erkenntnis des verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018, stellte der Verwaltungsgerichtshof klar, dass bei der Frage, ob Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 erzielt werden, entscheidende Bedeutung dem Umstand zukommt, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist. Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen des Unternehmerwagnisses oder einer als "laufend" zu erkennenden Lohnzahlung, kann nur in solchen Fällen Bedeutung zukommen, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes nicht klar zu erkennen wäre.

Eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. des wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesses dieses Organismus ausüben muss. Die kontinuierliche

und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für die Eingliederung (vgl. VwGH vom 23.4.2001, 2001/14/0054 und 2001/14/0052). Unerheblich ist, ob der Geschäftsführer im operativen Bereich der Gesellschaft oder im Bereich der Geschäftsführung tätig ist.

Im vorliegenden Fall wird in der Berufung vorgebracht, dass der Geschäftsführer das Unternehmen gleich einem Einzelunternehmer führt und die persönliche Arbeitsleistung zur Leitung des Unternehmens erforderlich war.

Vor dem Hintergrund des vom Verwaltungsgerichtshof vertretenen funktionalen Verständnisses vom Begriff der Eingliederung in den Organismus des Betriebes ist durch die unbestritten kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung für den Geschäftsführer das Merkmal der Eingliederung ohne Zweifel gegeben (VwGH v. 23.11.2004, 2004/15/0068). Den Sachverhaltskomponenten, dass der Geschäftsführer an keine feste Arbeitszeit gebunden ist, keinen Urlaubs- und Abfertigungsanspruch hat und sich eines Vertreters bedienen kann, ist keine wesentliche Bedeutung beizumessen (VwGH v. 16.6.2001, 2001/14/0103).

Das im oben zitierten Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes neben der Eingliederung in den betrieblichen Organismus genannte Kriterium des fehlenden Unternehmerwagnisses ist im vorliegenden Fall ebenfalls erfüllt. Ein Unternehmerwagnis ist nämlich nur dann zu bejahen, 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).

Wie der Verwaltungsgerichtshof in den Erkenntnissen vom 21.12.1999, 99/14/0255, und vom 26.7.2000, 2000/14/0061, ausgesprochen hat, steht im Vordergrund dieses Merkmales, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft. In die Überlegungen einzubeziehen sind aber auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen bei nicht überwältzbaren Ausgaben ergeben.

Der Geschäftsführer erhielt im Streitzeitraum erfolgsunabhängige jährliche Vergütungen, es lagen keine ins Gewicht fallenden Einnahmenschwankungen vor und wurden derartige Schwankungen auf der Ausgabenseite nicht behauptet.

Mit dem Berufungsvorbringen, der Geschäftsführer habe für zwei Kredite die volle Haftung mit seinem persönlichen Besitz übernommen, was für einen Geschäftsführer im Angestelltenverhältnis völlig ungewöhnlich wäre, ist die Bw. auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach das Risiko, welches der Gesellschafter-

Geschäftsführer im Falle der Übernahme einer Haftung für Verbindlichkeiten der Gesellschaft trägt, der Gesellschafter-Sphäre zuzuordnen ist und damit kein Indiz für ein Unternehmerwagnis im Bereich der Geschäftsführertätigkeit darstellt (vgl. VwGH v.30.10.2003, 2003/15/0072).

Die Berufung war daher in Anbetracht obiger Ausführungen als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 1. März 2005