



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 9

GZ. RV/4702-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. , vertreten durch Mag. Rudolf Kuich gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid des Finanzamtes Oberwart betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum Oktober 1998 bis Dezember 2001 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 Verwaltungs- 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

Strittig ist, ob die Bw. für die Bezüge der beiden Gesellschafter-Geschäftsführer DB und DZ zu entrichten habe, weil diese Bezüge zu Einkünften im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 führen.

Die Geschäftsführer (GF) waren in den o.a. Streitjahren Herr A und Herr B, die jeweils einen Anteil von 50 % am Stammkapital hielten.

Bei der Bw. fand für den Prüfungszeitraum Oktober 1998 bis Dezember 2001 eine Prüfung der Aufzeichnungen gem. § 151 BAO in Verbindung mit § 86 EStG 1988 (Lohnsteuerprüfung) statt, wobei für den Veranlagungszeitraum 1999 bis 2001 wie folgt festgestellt wurde:
Die zu jeweils 50 % beteiligten Geschäftsführer, Herr A und Herr B, seien Dienstnehmer im Sinne des § 41 FLAG (Familienlastenausgleichsgesetz) und des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988.

Von der Bemessungsgrundlage wurde im o.a. Zeitraum weder DB noch DZ einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, weshalb folgende Abgaben an DB und DZ betreffend der GF-Bezüge und GSVG-Beiträge von der Bw. mittels des im Spruch genannten Bescheides nachgefordert werden mussten (alle Beträge in Schilling):

Zeitraum	Bemessungs- grundlage	4,5 % für DB	= DB
1-12/1999	545.963	x 0,045 =	24.568
1-12/2000	547.589	x 0,045 =	24.642
1-12/2001	622.773	x 0,045 =	28.025
Summe:			77.235

Zeitraum	Bemessungs- grundlage	% für DZ	= DZ
1-12/1999	545.963	x 0,0053 =	2.893

1-12/2000	547.589	x 0,0051 =	2.792
1-12/2001	622.773	x 0,0050 =	3.114
Summe:			8.799

Die laufenden GF-Bezüge der beiden Gesellschafter-GF setzten sich in den Kalenderjahren 1999 bis 2001 lt. den vorgelegten GF-Bezügekonten wie folgt zusammen (alle Beträge in Schilling):

	1999		2000		2001	
	GF A	GF B	GF A	GF B	GF A	GF B
Jänner			25.000	25.000	20.000	20.000
Februar			20.000	20.000	20.000	20.000
März	60.000	60.000	20.000	20.000	20.000	20.000
April	20.000	20.000	20.000	20.000	25.000	25.000
Mai	20.000	20.000	20.000	20.000	25.000	25.000
Juni	20.000	20.000	20.000	20.000	25.000	25.000
Juli	20.000	20.000	20.000	20.000	25.000	25.000
August	20.000	20.000	20.000	20.000	25.000	25.000
September	20.000	20.000	20.000	20.000	25.000	25.000
Oktober	20.000	20.000	20.000	20.000	25.000	25.000
November	20.000	20.000	20.000	20.000	25.000	50.000
Dezember			20.000	20.000		

In den dagegen eingebrochenen Berufung führt die Bw. u.a. wie folgt aus:

- Den beiden zu je 50 % beteiligten Gesellschaftern obliege die Geschäftsführung des Unternehmens.
- Die Bw. stelle fest, dass die beiden Gesellschafter-GF Einkünfte aus selbständiger Arbeit gem. § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 erzielen.
- Weiters unterlägen die beiden Gesellschafter-GF der Pflichtversicherung nach dem GSVG.
- Die Gesellschafter-GF hätten auch das Recht sich vertreten zu lassen.
- Aufgrund ihrer Zeichnung für die Gesellschaftsschulden bestehe für beide Gesellschafter ein beträchtliches Unternehmerwagnis.
- Für die Gesellschafter bestehe weder eine regelmäßige Dienstverpflichtung, noch hätten sie Urlaubs- und Abfertigungsansprüche.
- Die GF-Bezüge würden liquiditätsabhängig maximal 12 mal jährlich zur Auszahlung gelangen.
- Die GF-Bezüge würden an die Umsatz- und Finanzlage der Gesellschaft durch Gesellschafterbeschluss der Höhe nach angepasst werden.
- Die Sozialversicherungsbeiträge seien durch die Bw. - im Einzelfall auch durch die Gesellschafter - getragen worden.
- Die Gesellschafter seien an keine fixen Arbeitszeiten und keinen fixen Arbeitsort gebunden.
- Die GF-Bezüge würden ein Äquivalent für die GF-Tätigkeit (die im unternehmerischen Interesse der Gesellschafter liegt), für das Unternehmerwagnis (Haftungsprovision: die durch die Gesellschafter verbürgten Verbindlichkeiten der GesmbH betragen zum 31.(?) Februar 2002 21.000 €) und den Unternehmerlohn (Verzinsung des Eigenkapitals; die Gewinne der GesmbH werden thesauriert) darstellen.
- Nach Ansicht der Bw. lägen im gegenständlichen Fall keine Merkmale eines Dienstverhältnisses vor.
- Die Bw. beantrage daher die GF-Bezüge nicht dem DB und DZ zu unterziehen.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

§ 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. I Nr. 818/1993, normiert u.a.:

Dienstnehmer im Sinne der Regelungen betreffend den Dienstgeberbeitrag sind 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 des EStG 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG idF StRefG 1993, BGBl. I Nr. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag 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 dabei Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Judikatur ausführt, ist § 41 Abs. 2 FLAG dahingehend auszulegen, dass der Verweis auf § 22 Z 2 EStG 1988 lediglich den zweiten Teil (Teilstrich 2) der letztgenannten Bestimmung erfasst.

§ 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 normiert u.a.:

- Unter die Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit fallen nur 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 Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25 % beträgt.

§ 47 Abs. 2 EStG 1988 normiert u.a.:

Ein Dienstverhältnis liegt vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet.

Die gesetzliche Grundlage für die Erhebung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag bildet für die Streitjahre § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (WKG).

Zur Auslegung der in der Vorschrift des § 41 Abs. 2 und 3 FLAG angeführten Bestimmung des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 wird auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 23.4.2001, 2001/14/0054, und 2001/14/0052, vom 10.5.2001, 2001/15/0061, und vom 18.7.2001, 2001/13/0063, verwiesen.

Wie den Gründen der genannten Erkenntnisse entnommen werden kann, werden Einkünfte nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer GesmbH dann erzielt, wenn - bezogen auf die tatsächlich vorzufindenden Verhältnisse - feststeht,

- dass der Gesellschafter-GF 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 notwendig monatliche Entlohnung erhält.

Im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1.3.2001, 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 - 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. Zu den Merkmalen, die in diesem Sinn vor dem Hintergrund der Weisungsgebundenheit 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 (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 24.10.2002, 2002/15/0160).

Vor dem Hintergrund der o.a. Rechtsprechung gehen daher die Ausführungen der Bw. ins Leere, wonach **die beiden GF** keine fixen Arbeitszeiten und keinen fixen Arbeitsort, keinen Urlaubs- und Abfertigungsanspruch haben und auch die Beiträge zur Sozialversicherung im Einzelfall selbst getragen werden.

Für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung als Dienstverhältnis ist somit das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit maßgebend und das ist im gegenständlichen Fall jedenfalls jenes einer umfassenden und langfristigen Eingliederung in den betrieblichen Organismus (Vertretungskosten sind im gegenständlichen Fall von der Bw. jedenfalls nicht behauptet worden).

Für die Abgabenbehörde besteht daher kein Zweifel, dass im gegenständlichen Fall die Erbringung der persönlichen Arbeitsleistung **der** GF im Vordergrund steht und nicht das Erbringen eines konkreten Arbeitserfolges.

Die Eingliederung **der** Gesellschafter-GF in den geschäftlichen Organismus der Bw. ergibt sich aber schon dadurch, dass eine juristische Person nur durch das Tätigwerden des GF selbst handlungsfähig wird.

Daran könnte auch eine durch betriebliche Struktur weitgehende Delegierung (Vertretung) der Befugnisse nichts ändern, bleibt doch der GF jedenfalls **das** notwendige Organ der Bw. Wie die Bw. ihre volle Handlungsfähigkeit ohne praktische Eingliederung des GF in den betrieblichen Organismus aufrechterhalten will, **ist den Berufungsausführungen nicht zu entnehmen**. Jede andere Auslegung würde nämlich bedeuten, dass im Falle der Wahl der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft diese als Steuersubjekt negiert und die Unternehmertätigkeit einer natürlichen Person fingiert würde.
Ob der Gesellschafter-GF auf Grund seiner wesentlichen Beteiligung den Geschäftsablauf bestimmen kann, ist daher in diesem Zusammenhang (wie auch aus arbeits- oder sozialversicherungsrechtlicher Sicht) ohne Bedeutung.

Ein Unternehmerrisiko, das nicht die Gesellschaft, sondern ausschließlich der GF in seiner Eigenschaft **als Geschäftsführer** und nicht als Gesellschafter zu tragen hätte, konnte die Bw. somit der Abgabenbehörde bis dato nicht konkret nachweisen bzw. glaubhaft machen. Denn das Unternehmerrisiko ist nur dann gegeben, wenn der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen, und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend selbst zu gestalten.
Eine solche maßgebliche Beeinflussung wurde aber von der Bw. nicht nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht.

Die erforderliche tatsächliche Beeinflussung der Einnahmen- als auch der Ausgabenseite seitens **der** GF konnte die Bw. trotz Vorhalt nicht nachweisen bzw. glaubhaft machen, weshalb die Abgabenbehörde davon ausgehen konnte, dass im gegenständlichen Fall die Merkmale der behaupteten Selbständigkeit aus den o.a. Gründen (**insbesondere spreche für ein Dienstverhältnis und gegen ein Unternehmerwagnis des GF die Eingliederung der beiden GF in das Unternehmensgeschehen, die Zahlung von weder gewinn- noch umsatzabhängigen laufenden GF-Bezügen sowie die Vergütung der Sozialversicherungsbeiträge**) nicht im Vordergrund standen (vgl. auch VwGH-Erkenntnis vom 20.3.2002, 2001/15/0155).

Aus den vorgelegten GF-Bezügekonten ist unstrittig ein laufender nahezu gleichbleibender GF-Bezug zu entnehmen (vgl. obige Aufstellung), was ein Unternehmerrisiko der GF nicht erkennen lässt.

Dass es sich bei den von der Bw. behaupteten vom GF selbst zu tragenden Ausgaben (z.B. Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung) um ein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis handelt, konnte die Bw. jedenfalls im gegenständlichen Verfahren der Abgabenbehörde nicht nachweisen bzw. glaubhaft machen.

Die Bw. behauptet zwar in ihrem Schriftsatz vom 19. September 2002, dass die GF-Bezüge an die Umsatz- und Finanzlage angepasst worden sind, lt. den vorgelegten Buchungsunterlagen (siehe obige Aufstellung) sind wesentliche, ein Unternehmerwagnis begründete Schwankungen in den Streitjahren jedenfalls nicht ersichtlich.

Ein Unternehmerrisiko aufgrund ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen liegt daher nicht vor.

Auch in der Übernahme einer den GF treffenden Beitragspflicht ist eine weitere Vergütung für die GF-Tätigkeit zu sehen. Dies ist wirtschaftlich nicht anders zu betrachten, als würden entsprechend höhere Bezüge gewährt werden und der GF sodann aus diesen höheren GF-Vergütungen die Sozialversicherungsbeiträge selbst zahlen müsste.

Gegen diese Vorgehensweise ist aber auch von der Bw. kein Einwand erhoben worden.

Durch die Zeichnung für die Gesellschaftsschulden würden lt. den Ausführungen der Bw. die beiden Gesellschafter ein beträchtliches Unternehmerwagnis tragen.

Wie die Bw. richtig ausführt, hängt die Übernahme derartiger Haftungen primär mit der Gesellschafterstellung zusammen, weshalb nicht von einem Unternehmerwagnis der GF

gesprochen werden kann (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 24.2.1999, 98/13/0014 und vom 27.7.1999, 99/14/0136).

Da die Bw. der Abgabenbehörde nicht konkret erläutern konnte, wieso gerade im gegenständlichen Fall von einem *Überwiegen des Unternehmerrisikos bei den GF* (nicht bei *den Gesellschaftern*) gesprochen werden müsse, konnte die Abgabenbehörde unter Ausblendung jenes "Unternehmerwagnisses", das *die* GF aufgrund *ihrer* Beteiligung tragen, nicht erkennen, warum im gegenständlichen Fall die Bezüge der GF nicht der DB- und DZ-Pflicht aus den o.a. Gründen (d.h., dass im gegenständlichen Fall von einer auf Dauer ausgerichteten Leistungserbringung *der GF* ausgegangen werden musste) unterliegen sollten, weshalb gem. der o.a. ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein DB und DZ gem. der o.a. gesetzlichen Grundlagen zu Recht vorzuschreiben war.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 2. Juni 2003