



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 16

GZ. RV/0047-W/05

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Radschek und die weiteren Mitglieder Hofrat Dr. Zarzi, Mag. Robert Steier und Oswald Heimhilcher über die Berufung der Bw., vertreten durch Watzinger & Engelbrecht GmbH, 1150 Wien, Mariahilferstrasse 167/12, vom 7. Oktober 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 17. September 2004 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2001 und Lohnsteuer 2000 nach der am 4. Oktober 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung beschlossen und entschieden:

I.) Die Berufung gegen den Bescheid vom 17. September 2004, betreffend Lohnsteuer 2000 wird gemäß § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos erklärt.

II.) Der Berufung wird teilweise Folge gegeben, der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfond für Familienbeihilfen (DB) wird mit € 157,82, der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) wird mit € 17,89 neu festgesetzt.

Bemessungsgrundlage DB und DZ, ATS 48.259,69

DB 4,5%	von ATS 48.259,63	ATS 2.171,68	€ 157,82
DZ 0,51%	von ATS 48.259,63	ATS 246,12	€ 17,89

## **Entscheidungsgründe**

Strittig ist, ob für die Bezüge des Gesellschafter Geschäftsführers (Ges-Gf) DB und DZ zu entrichten sind, weil diese Bezüge zu den Einkünften im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG führen.

Geschäftsführer der Bw. ist Herr O. und ist dieser zu 50% am Unternehmen der Bw. beteiligt.

Im Jahre 2001 wurden laut Bilanz die Beiträge zur Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft (ATS 40.000.-) für Herrn O. bezahlt.

Im Jahr 2001 stand dem Geschäftsführer ein Firmen-PKW zur Verfügung. Es wurde daher neben den Beiträgen zur Sozialversicherung auch der Sachbezug für die Privatnutzung des firmeneigenen PKW dem DB und DZ unterzogen.

Das Finanzamt folgte den obigen Prüfungsfeststellungen und setzte im bekämpften Bescheid den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfond für Familienbeihilfen in der Höhe von € 234,39 und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in der Höhe von € 26,56 fest.

Gegen diesen Bescheid berief der Bw. innerhalb offener Frist und führte im wesentlichen wie folgt aus:

Bei der am 19. November geschlossenen Vereinbarung mit der Bw. über die Geschäftsführervergütung handelt es sich eindeutig um eine Vereinbarung, die ein Unternehmerwagnis aufweist, weil der Gesellschafter-Geschäftsführer erst ab Erreichen eines bestimmten Jahresgewinnes eine Geschäftsführervergütung erhält. Für das Unternehmerwagnis spricht auch, dass über Jahre hinweg keine Geschäftsführervergütung bezahlt worden ist.

Die Vereinbarung, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer zusätzlich die von ihm geleisteten Beiträge an die Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft vergütet bekommt, ist noch keine Begründung, die gegen ein Unternehmerwagnis spricht. Weiters sind nicht einmal sämtliche Beträge vergütet worden, sondern erfolgte einmalig eine pauschale Vergütung in der Höhe von ATS 40.000.-.

Bei der im Jahre 2001 vorliegenden 20% Privatnutzung eines Firmen-PKW handelt es sich ebenfalls um eine Geschäftsführungsersatzvergütung, welche wegen des vorliegenden Unternehmerwagnisses nicht DB-und DZ-pflichtig ist.

Die Berechnung unter Anwendung der Sachbezugsverordnung entspricht nicht den realen Gegebenheiten, sondern ist von einem Betrag in der Höhe von 20% der tatsächlichen Kosten in der Höhe von ATS 8259,69 auszugehen.

In der am 13. Juni 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass der Geschäftsführer keine Vergütungen erhalte, die Bw. zahle lediglich die Versicherungsbeiträge für den Geschäftsführer. Dabei handle es sich ausschließlich um Kosten der GesmbH. Der Geschäftsführer habe daher davon nichts, es sei lediglich eine gesetzliche Verpflichtung.

Die Kosten des vom Geschäftsführer genutzten PKW wurden mit ATS 41.298,45 angegeben, eine zwanzig prozentige Nutzung ergebe daher den Betrag von ATS 8.259,69, die Bw. verfüge über mehrere Kraftfahrzeuge, sodass der Bilanzwert nicht herangezogen werden könne.

Die Berufung gegen den Bescheid vom 17. September 2004 betreffend Lohnsteuer wurde niederschriftlich zurückgenommen.

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

Gemäß § 256 Abs. 3 BAO können Berufungen bis zur Bekanntgabe (§97) der Entscheidung über die Berufung zurückgenommen werden. Die Zurücknahme ist schriftlich oder zur Niederschrift (§ 87) zu erklären.

Wurde eine Berufung zurückgenommen (Abs. 1), so hat die Abgabenbehörde die Berufung mit Bescheid als gegenstandslos zu erklären.

In der mündlichen Berufungsverhandlung hat der Bw. die Berufung gegen den Bescheid betreffend Lohnsteuer 2000 zurückgenommen, die Berufung war daher als gegenstandslos zu erklären.

Die eingangs wiedergegebenen Prüfungsfeststellungen, nämlich der Leistung der Sozialversicherungsbeiträge in der Höhe von ATS 40.000.-an Herrn O. ergeben sich aus der Aktenlage und blieben in der eingebrachten Berufung unwidersprochen. Dies kann daher als unstrittig dem durchzuführenden Berufungsverfahren zu Grunde gelegt werden.

Hinsichtlich des Kfz-Sachbezuges kann den Ausführungen der Bw. gefolgt werden. Die Höhe des Sachbezuges war daher mit ATS 8.259,69 anzusetzen.

Rechtlich folgt daraus:

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 (Teilstreich) der letztgenannten Bestimmung erfasst.

§ 22 Z 2 zweiter Teilstreich 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. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Die gesetzliche Grundlage für die Erhebung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag bildet § 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 Teilstreich 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 Teilstreich EStG 1988 vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer

GmbH dann erzielt, wenn - bezogen auf die tatsächlich vorzufindenden Verhältnisse - feststeht,

dass der Ges-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. März 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 sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegierung von bestimmten Arbeiten (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 24.10.2002, 2002/15/0160).

Insgesamt stellt somit das in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 für wesentlich beteiligte Gesellschafter normierte Vorliegen der sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses - abgesehen vom hinzuzudenkenden Merkmal der Weisungsgebundenheit - vor allem auf das Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft ab, während die Kriterien des Fehlens des Unternehmerwagnisses und des laufenden Anfallens einer Entlohnung - laut jüngster, revidierter Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. November 2004, 2003/13/0018 - in den Hintergrund zu treten haben.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitsgebers 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 die Eingliederung (vgl. die Erkenntnisse vom 21. Dezember 1999, 99/14/0255, vom 27. Jänner 2000, 98/15/0200, vom 26. April 2000, 99/14/0339 und vom 23. April 2001, 2001/14/0054).

Im vorliegenden Fall war Herr O. im Jahre 2001 für die Bw. alleine als Geschäftsführer tätig und vertritt die Bw. seit 12. Juli 1999 selbstständig. Dem Gf. oblag somit die Leitung und Überwachung des Unternehmens im Ganzen. Er hatte demnach für die wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Belange der Gesellschaft Sorge zu tragen. Vor dem Hintergrund des vom VwGH 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. Die Argumente, wonach eine erfolgsabhängige Entlohnung und damit die Tragung des Unternehmerrisikos gegeben sei, gehen mangels rechtlicher Relevanz ins Leere. Ausschlaggebend ist, dass der Gf. tatsächlich und ohne Unterbrechung als Geschäftsführer tätig war.

Der Argumentation in der Berufung, dass kein Geschäftsführergehalt bezahlt wurde, sondern nur eine Vergütung der an die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft geleisteten Beträge, widerspricht der klare Wortlaut des § 22 Ziffer 2 EStG, welcher von Gehältern und sonstigen Vergütungen jeglicher Art spricht. Daran kann auch die in der mündlichen Berufungsverhandlung angesprochene bestehende gesetzliche Verpflichtung zur Sozialversicherung nichts ändern. Auch der angerechnete Sachbezug für die Nutzung des Pkw der Bw. ist nach dem klaren Wortlaut der vorzitierten gesetzlichen Bestimmung in die Bemessungsgrundlage für DB und DZ einzubeziehen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 10. Oktober 2006