



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Haftungs- und Festsetzungsbescheid des Finanzamtes für den 23. Bez. in Wien betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für das Jahr 1998 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Für das Jahr 1998 wird der DB mit 5.494,07 € (= 75.600 S) und der DZ mit 647,08 € (= 8.904 S) festgesetzt.

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 des Gesellschafter-Geschäftsführers DB und DZ zu entrichten habe, weil diese Bezüge zu Einkünften im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 führen.

Geschäftsführer (GF) war in den Streitjahren Herr A, der einen Anteil von 70 % am Stammkapital hielt.

Das Finanzamt stellte für den o.a. Veranlagungszeitraum u.a. wie folgt fest:

- Nach dem Steuerreformgesetz 1993 seien auch Personen Dienstnehmer iSd § 41 Abs. 2 FLAG 1967, die am Stammkapital einer GesmbH zu mehr als 25 % beteiligt sind, weshalb eine Nachversteuerung der Bezüge i.H.v. 1.680.000 S vorgenommen werden musste, da der Gesellschafter-GF in den betrieblichen Organismus des Unternehmens eingegliedert sei und eine regelmäßige Entlohnung erhalte.

Die Entlohnung des Gesellschafter-GF stellt sich lt. den vorgelegten Jahresabschlüssen in den Jahren 1996 bis 2000 wie folgt dar (alle Beträge in Schilling):

Jahr	GF-Bezug
1996	1.680.000
1997	1.680.000
1998	1.680.000
1999	1.680.000
2000	1.680.000

Von der Bemessungsgrundlage der u.a. Bezüge 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 von der Bw. mittels des im Spruch genannten Bescheides nachgefordert werden mussten (alle Beträge in Schilling):

Zeitraum	GF-Bezüge	4,5 % für DB	= DB
1-12/1998	1.680.000	x 0,045 =	75.600

Zeitraum	GF-Bezüge	5,3 ? für DZ	= DZ
1-12/1998	1.680.000	x 0,0053 =	8.904

In den dagegen eingebrachten Berufung sowie im Schriftsatz vom 2. Juni 1999 führt die Bw. u.a. wie folgt aus:

- Eine "Eingliederung" des Gesellschafter-GF scheitere nach Ansicht der Bw. schon daran, dass Herr A vielfältigen Tätigkeiten nachgehe, wie zB für die R-GesmbH, die S-KG der T-GesmbH, die T-GesmbH, die V-KG, die W-KG und die X-KG.
- Die Tätigkeiten des Gesellschafter-GF übe er nach seinem Belieben zu Hause aus.
- Die operative Geschäftstätigkeit werde von Mitarbeitern der Bw. durchgeführt.
- Festgehalten werde, dass der Gesellschafter-GF den pauschalierten Bezug regelmäßig ausbezahlt erhalte.
- Eine erfolgsbezogene Honorierung sei nicht möglich, da ansonsten die Problematik der verdeckten Gewinnausschüttung bestehe.
- Der Gesellschafter-GF habe keinen Anspruch auf Auslagenersatz, keinen Urlaubsanspruch, keinen Anspruch auf Weiterzahlung des Entgelts im Krankheitsfall.
- Die GSVG-Beiträge werden durch den Gesellschafter-GF selbst entrichtet.
- Der Gesellschafter-GF könne sich vertreten lassen. Im Fall der Vertretung müsse er dafür die Kosten tragen.
- Der Gesellschafter-GF gestalte die von ihm umfänglich selbst bestimmte Arbeitszeit nach seinem Belieben.
- Die Bw. beantrage daher die Aufhebung des bekämpften Bescheides.

Das Finanzamt wies die Berufung mittels Berufungsvorentscheidung vom 2. Dezember 1999 als unbegründet ab und begründete dies u.a. wie folgt:

- Im gegenständlichen Fall erhalte der Gesellschafter-GF für seine Tätigkeit einen regelmäßigen jährlichen Bezug.
 - Es handle sich dabei um ein erfolgsunabhängiges Pauschalentgelt für einen bestimmten Zeitraum.
 - Der wesentlich Beteiligte trage somit kein Unternehmerrisiko im Sinne der höchstgerichtlichen Entscheidungen.
 - Für Herrn A sei somit Gegenstand der Tätigkeit in Verbindung mit der Entlohnung die Arbeit schlechthin und nicht der durch die Arbeit zu erzielende Erfolg.
- Der Gesellschafter-GF werde auf Grund der erfolgsunabhängigen Entlohnung bereits für sein Bemühen entlohnt.

- Der Gesellschafter-GF könne sich vertreten lassen und habe Anspruch auf Ersatz jener Auslagen, die im Zusammenhang mit seiner Arbeit entstehen.
- Zur organisatorischen Eingliederung werde angeführt, dass eine freie Arbeits- und Zeiteinteilung des Gesellschafter-GF vorliege.
- Im gegenständlichen Fall liege somit ein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 vor.

Die Bw. stellte daraufhin einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und ergänzte ihr Berufungsbegehren wie folgt:

- Die Bw. halte nochmals fest, dass im gegenständlichen Fall keine Eingliederung des Gesellschafter-GF in den betrieblichen Organismus der Bw. vorliege.
- Nach Ansicht der Bw. halte auch der Verwaltungsgerichtshof eine DB-Freiheit bei Gesellschafter-GF für möglich.
- Das Finanzamt habe in ihrer Berufungsvorentscheidung nicht gewürdigt, dass Herr A keinen Urlaubsanspruch, keinen Anspruch auf Weiterzahlung des Entgelts im Krankheitsfall habe, und dass er die GSVG-Beiträge selbst trage.

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 das Streitjahr 1998 § 57 Abs. 7 und 8 des Handelskammergesetzes (HKG).

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 der GF keine fixen Arbeitszeiten, keinen Urlaubsanspruch sowie keine Entgeltfortzahlung im Krankheitsfalle hat und auch die Beiträge zur Sozialversicherung selbst trägt.

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 Eingliederung in den betrieblichen Organismus (Vertretungskosten sind im gegenständlichen Fall von der Bw. jedenfalls nicht behauptet worden).

Denn wie im [§ 3 des GF-Anstellungsvertrages vom 6. März 1996](#) schriftlich festgehalten ist, ist der GF für die Lenkung und Überwachung des Unternehmens voll verantwortlich und hat insbesondere für die wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Belange der Bw. Sorge zu tragen.

Weiters übt der GF insbesondere eine strategische Tätigkeit aus (z.B. fällt er Entscheidungen darüber, ob bestimmte Grundstücke gekauft werden oder nicht).

Für die Abgabenbehörde besteht daher kein Zweifel, dass im gegenständlichen Fall die Erbringung der persönlichen Arbeitsleistung [des](#) GF im Vordergrund steht und nicht das Erbringen eines konkreten Arbeitserfolges.

Die Eingliederung **des** 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 behauptet.

Die erforderliche tatsächliche Beeinflussung der Einnahmen- als auch der Ausgabenseite seitens des GF konnte die Bw. somit 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 der von der Bw. bekanntgegebene Tätigkeitsbereich des GF, die Zahlung von weder gewinn- noch umsatzabhängigen laufenden GF-Bezügen)** nicht im Vordergrund standen **(vgl. auch VwGH-Erkenntnis vom 20.3.2002, 2001/15/0155)**.

Aus den vorgelegten Jahresabschlüssen ist unstrittig ein laufender über mehrere Jahre gleichbleibender GF-Bezug zu entnehmen (vgl. obige Aufstellung), wie dies auch in § 6 des GF-Anstellungsvertrages vereinbart wurde.

Ein **einnahmenseitiges** Unternehmerrisiko ist bei den gegenständlichen regelmäßigen GF-Bezügen in den Jahren 1996 bis 2000 i.H.v. 1.680.000 S jedenfalls nicht zu erkennen (vgl.

VwGH-Erkenntnis vom 17.10.2001, 2001/13/0097).

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. ebenfalls der Abgabenbehörde nicht nachweisen bzw. glaubhaft machen.

Da die Bw. der Abgabenbehörde nicht konkret erläutern konnte, wieso gerade im gegenständlichen Fall von einem *Überwiegen des Unternehmerrisikos beim GF* (nicht beim Gesellschafter) gesprochen werden müsse, konnte die Abgabenbehörde unter Ausblendung jenes "Unternehmerwagnisses", das der GF aufgrund seiner Beteiligung trägt, nicht erkennen, warum im gegenständlichen Fall der GF nicht der DB- und DZ-Pflicht aus den o.a. Gründen (d.h., dass im gegenständlichen Fall aufgrund des von der Bw. bekanntgegebenen Tätigkeitsbereichs des GF, von einer auf Dauer ausgerichteten Leistungserbringung des 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, 9. April 2003