



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAAT

Außenstelle Wien
Senat 9

GZ. RV/3919-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Theodor Lang gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid des Finanzamtes Korneuburg betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 1998 bis 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 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 rd. 67 % 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 GF-Bezüge sowie der PKW-Privatnutzung 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. Prüfungsbericht in den Jahren 1998 bis 2001 wie folgt dar (alle Beträge in Schilling):

Jahr	GF-Bezug	Kfz-Privatnutzung	Bemessungsgrundlage
1998	360.000		360.000
1999	360.000	35.000	395.000
2000	360.000	42.000	402.000
2001	360.000	42.000	402.000

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 Kfz-Privatnutzung von der Bw. mittels des im Spruch genannten Bescheides nachgefordert werden mussten (alle Beträge in Schilling):

Zeitraum	Bemessungsgrundlage	4,5 % für DB	= DB
1998	360.000	x 0,045 =	16.200
1999	395.000	x 0,045 =	17.775
2000	402.000	x 0,045 =	18.090
2001	402.000	x 0,045 =	18.090
Summe:			70.155

Zeitraum	Bemessungsgrundlage	5,3 ? für DZ	= DZ
1998	360.000	x 0,0053 =	1.908
1999	395.000	x 0,0053 =	2.093
2000	402.000	x 0,0052 =	2.090
2001	402.000	x 0,0051 =	2.050
Summe:			8.141

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

- Die Einzelfirma Michael Keller sei per 31. Mai 1996 in die Bw. eingebrochen worden.
Das Unternehmen sei unverändert weitergeführt worden.
- Der Gesellschafter-GF sei de facto auch nach der Einbringung unbeschränkt haftbar, da er für alle Bankverbindlichkeiten der Bw. voll und persönlich hafte.
- Die Bw. halte fest, dass der Gesellschafter-GF die regelmäßige Entlohnung bereits vor der Einbringung erhalten habe, auch diesbezüglich habe sich nichts gegenüber der Einzelfirma geändert.

- Auch die Eingliederung in den betrieblichen Organismus sei unverändert geblieben, da nach Ansicht der Bw. nur im Zusammenwirken des GF mit den anderen Betriebsmitteln ein Betrieb funktionieren könne.
- Weiters laste das volle Unternehmerwagnis auf dem Gesellschafter-GF, weil nur er die Möglichkeit habe im Rahmen seiner Tätigkeit die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen und den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend selbst gestalten könne.
- Die Bw. beantrage daher die GF-Bezüge nicht dem DB und DZ zu unterziehen.

Da damit zu rechnen war, die Bw. werde auf eine abweisende Berufungsvorentscheidung mit Vorlageantrag reagieren, wurde aus diesem Grunde vom Finanzamt eine Berufungsvorentscheidung nicht erlassen.

Gem. § 276 Abs. 3 BAO (idF BGBI. I Nr. 660/1989) legte das Finanzamt die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz direkt vor.

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, BGBI. 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, BGBI. 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), ab 1999 § 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).

Für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung als Dienstverhältnis ist somit das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit maßgebend und das ist im gegenständlichen Fall jedenfalls - wie auch die Bw. selbst ausführt - jenes einer umfassenden 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 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, vielmehr sieht die Bw. gerade in der Eingliederung des GF eine wesentliche

Voraussetzung für das Funktionieren eines Betriebes.

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.

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).

Ein einnahmenseitiges Unternehmerrisiko ist bei den gegenständlichen regelmäßigen GF-Bezügen in den Jahren 1998 bis 2001 i.H.v. jährlich 360.000 S jedenfalls nicht zu erkennen (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 17.10.2001, 2001/13/0097).

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 sollte, 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, 25. April 2003