



Außenstelle Wien
Senat 9

UNABHÄNGIGER
FINANZSENAAT

GZ. RV/3879-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. , vertreten durch Weinberger & Höchtl gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid des Finanzamtes St. Pölten betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 1999 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 **100 %** am Stammkapital hielt.

Bei der Bw. fand für den Prüfungszeitraum **1. Jänner 1999 bis 31. Dezember 2001** eine Prüfung der Aufzeichnungen gem. § 151 BAO in Verbindung mit § 86 EStG 1988 (Lohnsteuerprüfung) statt, wobei für den Veranlagungszeitraum **1999 bis 2001** davon ausgegangen wurde, dass der zu **100 %** beteiligte Geschäftsführer, Herr A, Dienstnehmer im Sinne des § 41 FLAG (Familienlastenausgleichsgesetz) und des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 sei.

Von den Bemessungsgrundlagen der u.a. GF-Bezüge seien in den Jahren **1999 bis 2001** weder DB noch DZ einbehalten und an das Finanzamt abgeführt worden, weshalb folgende Abgaben betreffend der GF-Bezüge von der Bw. mittels des im Spruch genannten Bescheides nachgefordert werden mussten (vgl. Beilage zum Lohnsteuerprüfungsbericht; alle Beträge in Schilling):

Zeitraum	GF-Bezüge	4,5 % für DB	= DB
10-12/99	109.900	x 0,045 =	4.945
1-12/00	459.997	x 0,045 =	20.700
1-12/01	380.000	x 0,045 =	17.100
S	949.897		42.745

Zeitraum	GF-Bezüge	5,3 ? für DZ	= DZ
10-12/99	109.900	x 0,0053 =	582
1-12/00	459.997	x 0,0052 =	2.392
1-12/01	380.000	x 0,0051 =	1.938

S	949.897		4.912
---	----------------	--	--------------

Die GF-Bezüge des Gesellschafter-GF setzten sich lt. den GF-Bezügekonten im Wesentlichen aus folgenden regelmäßig bezogenen Beträgen zusammen (alle Beträge in Schilling):

	2000	2001
Jänner	30.000	30.000
Februar	30.000	30.000
März	30.000	30.000
April	30.000	45.000
Mai	30.000	30.000
Juni	30.000	30.000
Juli	30.000	35.000
August	30.000	30.000
September	30.000	30.000
Oktober	30.000	30.000
November	30.000	30.000
Dezember	30.000 99.997	30.000
Summe:	459.997	380.000

In der dagegen eingebrochenen Berufung sowie im Schriftsatz vom 30. April 2002 und 17. Juni 2002 führt die Bw. im Wesentlichen wie folgt aus:

- Herr A habe mit Einbringungsvertrag vom 22. September 1999 sein nicht protokolliertes Unternehmen unter Anwendung des Art. III des UmgrStG in die Bw. eingebracht.

- Der Gesellschafter-GF sei für sämtliche organisatorische, kaufmännische, finanzielle und personelle Aufgaben insbesondere Arbeitseinteilung, Planung und Abstimmung von Terminen sowie Patientenbesuche zuständig.
- Neben seiner Tätigkeit als geschäftsführender Gesellschafter sei Herr A bis zum Jahre 2000 bei der Firma R geringfügig beschäftigt gewesen.
- Dem Geschäftsführungsvertrag vom 1. Oktober 1999 sei zu entnehmen, dass der GF weisungsfrei, an keine feste Arbeitszeit und keinen festen Arbeitsort gebunden, kein eigener Urlaubsanspruch zugestanden worden sei, weiters verpflichtet sei im Krankheitsfall für eine geeignete Vertretung zu sorgen, berechtigt sei sich vertreten zu lassen und verpflichtet sei über seine Geschäftsführung Honorare zu legen.
- Gemäß Punkt 4 des Geschäftsführungsvertrages vom 1. Oktober 1999 erhalte Herr A für seine Geschäftsführungstätigkeit 25 % vom Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit (§ 231 Abs. 2 Z 17 RLG).

Als Projektabgeltung für die Umgründung des Unternehmens erhalte der GF eine einmalige Prämie i.H.v. 10 % des EGT im ersten Wirtschaftsjahr.

Das GF-Honorar errechne sich daher wie folgt:

	10-12/1999	1-12/2000
Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit (EGT)	426.254	976.328
sonstige a.o. Erträge	161.900	
Zwischensumme:	588.154	976.328
GF-Bezüge	439.599	459.997
= Basis für 12 Monate	1.027.753	1.436.325
= Basis für 3 Monate (1999)	256.938	
x 25 % (lt. Pkt. 4 des GF-Vertrages)		360.000
x 35 % (= 25 % + 10 % Prämie)	90.000	

+ Soz.Vers.-Beiträge	19.900	99.997
GF-Honorar insgesamt:	109.900	459.997

- Nach Ansicht der Bw. spreche gegen ein Dienstverhältnis, dass sich der GF jederzeit vertreten lassen könne.
- Der GF trage nach Ansicht der Bw. das Unternehmerrisiko selbst, da er sowohl die Einnahmen als auch die Ausgaben der Bw. maßgeblich beeinflussen könne.
- Der GF könne weiters seine Arbeitszeit frei und ungebunden treffen und es stehe ihm auch kein Urlaubsanspruch zu.
Im Falle einer Dienstverhinderung habe er für die Zeit seiner Abwesenheit für eine Vertretung zu sorgen.
- Der Gesellschafter-GF habe auch keinen Anspruch auf Abfertigung und erhalte auch kein Urlaubs- und Weihnachtsgeld.
- Der Gesellschafter-GF sei bei der gewerblichen Sozialversicherung pflichtversichert.
- Die Bw. beantrage somit die ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Bescheides.

Das Finanzamt wies die Berufung mittels Berufungsvorentscheidung vom 25. Juni 2002 als unbegründet ab und begründete dies u.a. wie folgt:

- Entgegen der vertraglichen Vereinbarung, dass der GF für seinen sozialrechtlichen Schutz selbst zu sorgen habe, seien in den Streitjahren die Sozialversicherungsbeiträge von der Bw. getragen worden.
- Die im gegenständlichen Fall vorliegende regelmäßige Auszahlung der GF-Bezüge sowie die Bezahlung der SV-Beiträge des GF durch die Bw. führe zudem dazu, dass das Unternehmerwagnis nicht in der Sphäre des GF getragen worden sei.

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

- Die Tätigkeitsmerkmale des Gesellschafter-GF würden gegen die organisatorische Eingliederung und gegen eine persönliche Abhängigkeit sprechen.

- Die monatlichen Akontozahlungen seien nach Ansicht der Bw. nicht als regelmäßige Entlohnung zu beurteilen.
Aufgrund der Erfolgsabhängigkeit vom EGT würden die GF-Bezüge jährlich schwanken.

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 (Teilstreich 2) 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.

Die gesetzliche Grundlage für die Erhebung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag bildet [ab dem Jahr 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).

Vor dem Hintergrund der o.a. Rechtsprechung gehen daher die Ausführungen der Bw. ins Leere, wonach der GF keine fixen Arbeitszeiten, keinen festen Arbeitsort, keinen Urlaubs- und Abfertigungsanspruch hat sowie auch kein Urlaubs- und Weihnachtsgeld erhält.

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 [Schriftsatz vom 17. Juni 2002](#) schriftlich festgehalten ist, ist der GF für sämtliche organisatorische, kaufmännische, finanzielle und personelle Aufgaben zuständig.

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.

Es ist daher davon auszugehen, dass der Gesellschafter-GF 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 daher im gegenständlichen Fall für die Eingliederung des Gesellschafter-GF.

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. 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.

Denn wie aus obiger Übersicht unstrittig zu entnehmen ist, hat der Gesellschafter-GF nahezu monatlich 30.000 S als tatsächliche Entlohnung erhalten.

Der Hinweis der Bw. auf die EGT-Berechnung ändert nichts an diesem Ergebnis, weshalb auch daraus dem Gesellschafter-GF kein Wagnis von ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft.

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 laufenden GF-Bezügen und der SV-Beiträge](#)) nicht im Vordergrund standen ([vgl. auch VwGH-Erkenntnis vom 20.3.2002, 2001/15/0155](#)).

Aus den vorgelegten GF-Bezugskonten ist unstrittig ein laufender über mehrere Jahre gleichbleibender GF-Bezug zu entnehmen (vgl. obige Aufstellung).

Auch wenn die Bw. ausführt, dass der GF in [Verlustjahren](#) keinen GF-Bezug erhalten würde, gehen die diesbezüglichen Ausführungen ins Leere, da wie im gegenständlichen Fall der wesentlich beteiligte Gesellschafter-GF unstrittig in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft durch eine auf Dauer angelegte Leistungserbringung an diese eingegliedert ist und diese Leistungen im Wesentlichen in gleicher Höhe honoriert werden (vgl. obige Aufstellung der monatlichen GF-Bezüge), ist auch dann von der DB-Pflicht seiner GF-Bezüge auszugehen, wenn ihm im Falle der Erfolglosigkeit der Gesellschaft kein GF-Bezug gebühren würde ([vgl. VwGH-Erkenntnis vom 12.9.2002, 2002/15/0147](#)).

Ein **einnahmenseitiges** Unternehmerrisiko ist bei den gegenständlichen regelmäßigen GF-Bezügen in den Streitjahren i.H.v. ca. 30.000 S monatlich 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 - tatsächlich aber von der Bw. getragenen - **Ausgaben** (= 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 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, 24. April 2003