



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Die Wirtschaftstreuhand Scheck, Schiff und Partner Steuerberatungs GmbH, gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid 1999 – 2001 des Finanzamtes für den 6. 7. und 15. Bezirk in Wien vom 20.12.2003 betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 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 Verwaltungsgerichtshof 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**

Die Berufungswerberin (Bw.) betreibt einen Handel mit Büromöbeln in Wien.

Hinsichtlich der Jahre 1999-2001 fand bei der Bw. eine Prüfung der Aufzeichnungen gem. § 151 BAO i.V. mit § 86 EStG betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag statt.

Wie der Lohnsteuerprüfer in seinem abschließendem Bericht vom 19.12.2002 festhielt, sind

die in den Jahren 1999-2001 dem zu 99,6% an der Gesellschaft beteiligten Geschäftsführer A gutgeschriebenen Geschäftsführerbezüge inkl. PKW-Sachbezug in Höhe von 994.000,00 S, 854.000,00 S und 894.000,00 S weder dem Dienstgeberbeitrag (Nachforderungsbetrag 123.390,00 S) noch dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (Nachforderungsbetrag 14.268,00 S) unterzogen worden.

Im Zuge der Prüfung sei eine Zurechnung und Nachversteuerung vorgenommen worden.

Gegen den mit 20.12.2002 datierten Haftungs- und Abgabenbescheid, der den Feststellungen der Lohnsteuerprüfung Rechnung trug, erhob der steuerliche Vertreter der Bw. am 16.1.2003 das Rechtsmittel der Berufung.

Die Berufung richte sich gegen die Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrages hinsichtlich der Geschäftsführerbezüge (inklusive Sachbezug für das KfZ) an den zu 99,6% an der Bw. beteiligten Geschäftsführer.

Im Detail führte der steuerliche Vertreter aus, dass gem. § 1 Kommunalsteuergesetz 1993 Arbeitslöhne, die an einen Dienstnehmer gewährt worden seien, der Kommunalsteuer unterlägen. Im § 2 des KommStG werde der Dienstnehmerbegriff mit Verweis auf die §§ 47 Abs 2 und 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 definiert.

Der Lohnsteuerprüfer beurteile die Geschäftsführerbezüge als Arbeitslöhne im Sinne des § 2 des KommStG in Verbindung mit § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 (an Kapitalgesellschaften wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisende Beschäftigung).

Kennzeichnend für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs 2 EStG und *Zorn, Besteuerung der Geschäftsführung bei GmbH, GmbH & Co K(E)G, GmbH & Stille, Wien 1992, Seite 9*) sei, dass

- der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber laufend seine Arbeitskraft schulde und dass dafür der Arbeitgeber verpflichtet sei, dem Arbeitnehmer einen erfolgsunabhängigen Lohn zu bezahlen,
- der Arbeitnehmer in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers organisatorisch eingegliedert sei,
- der Arbeitnehmer kein Unternehmerrisiko trage
- der Arbeitnehmer gegenüber dem Arbeitgeber weisungsgebunden sei,
- der Arbeitnehmer keine Möglichkeit habe, sich vertreten zu lassen.

Im vorliegenden Falle sei vor allem das Vorliegen eines Unternehmerrisikos zu betonen. Eine Person trage ein Unternehmerrisiko, wenn sie Einnahmen- und Ausgabenseite ihrer Tätigkeit maßgeblich beeinflussen könne und daher den finanziellen Erfolg ihrer Tätigkeit weitgehend

gestalten könne. Sie könne weiters Aufträge annehmen oder ablehnen. Unternehmerwagnis sei daher dann anzunehmen, wenn der Erfolg der Tätigkeit von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der Ausdauer und der persönlichen Geschicklichkeit abhängt und die mit der Tätigkeit verbundenen Aufwendungen nicht vom Auftraggeber ersetzt würden (VwGH 85/13/0110 vom 17.5.1989 und 89/13/0131 vom 19.12.1990).

Der zu 99,6% an der Bw. beteiligte Geschäftsführer, betreibe außerdem einen Imbissstand sowie eine Boutique. Das hieße, er hätte darüber hinaus Einkünfte aus anderen Tätigkeiten. Dies sei und wäre ihm u.a. nur deshalb möglich gewesen, da er keiner festen Dienstzeit unterliege (unterlegen wäre). Im Gegensatz dazu entfalle ihm ja auch der Entgeltsanspruch, wenn er keine Leistungen erbringe. Ebenso habe er (hätte er) keinen Anspruch auf Urlaubsgeld und Fortzahlung bei Krankheit (gehabt). Die Auszahlungen wären zwar vorwiegend monatlich, jedoch in mehreren Teilbeträgen, je nach Liquiditätslage des Unternehmens erfolgt. Die Übernahme einzelner Kosten durch den Auftraggeber sei nach Ansicht des steuerlichen Vertreters der Bw. unschädlich.

Der Geschäftsführer wäre (und sei) auch gegenüber seinem Auftraggeber – der Bw. - nicht weisungsgebunden gewesen, er wäre (und sei) selbständig vertretungsbefugt im Rahmen der gesellschaftsrechtlichen Bestimmungen gewesen, von denen er auch schon Gebrauch gemacht hätte. Weiters müsse berücksichtigt werden, dass er jederzeit seine Geschäftsführung zurücklegen hätte können und daher nicht verpflichtet gewesen wäre, einen Auftrag zur Geschäftsführung der Bw. anzunehmen. Dies sei eine weitere Möglichkeit, sowohl seine Einnahmen als auch seine Ausgaben durch seinen persönlichen Einsatz selbst zu beeinflussen und zu gestalten.

Die vom Geschäftsführer der Bw. ausgeübte Tätigkeit könne viel mehr als eine verwaltende Tätigkeit von fremden Vermögen bezeichnet werden. Er hätte durch seine Entscheidungen dazu betragen können (und könne dies auch jetzt), das Vermögen der Gesellschaft wesentlich zu beeinflussen. Er hätte (und kann dies auch jetzt) den Geschäftsführerauftrag (im Einklang mit den rechtlichen Bestimmungen) nach seinem Willen ausführen können und hätte das in der Gesellschaft eingesetzte Vermögen so zu verwalten versucht, dass die durch seine Entscheidungen erfolgten Auswirkungen zu einem Vermehren des Vermögens geführt hätten (und jetzt auch führen).

Conclusio: Der Hauptanwendungsfall des § 22 Z2 zweiter Teilstrich sei zwar der wesentlich beteiligte Gesellschafter, doch erfasse die Bestimmung lediglich nur Auftragsverhältnisse, für die sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses gegeben seien. Sei hingegen ein Gesellschafter-Geschäftsführer im Werkvertrag (für den vorliegenden Prüfungszeitraum mündlich, nunmehr schriftlich) für die Gesellschaft tätig und lägen die Merkmale eines Dienstver-

hältnisses nicht vor, dann werde diese Tätigkeit nicht von § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG erfasst (VwGH 18.9.1996, GZ 96/15/0121); dieser Geschäftsführer erbringe eine vermögensverwaltende Tätigkeit nach § 22 Z 2 erster Teilstrich EStG, unabhängig von einer eventuellen Beteiligungshöhe (siehe Doralt EStG-Kommentar 3. Auflage, § 22 Tz 123, § 25 Tz 35).

Dieser Meinung sei auch *Dr. Gerald Heidinger*, welcher im SWK-Heft 4, 1.2.1997 schreibe: "Meines Erachtens kann es... Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG nur geben, wenn die Merkmale eines Dienstverhältnisses nach § 47 Abs 2 EStG gegeben sind. Dies schließt auch die Weisungsbindung ein. Sollte diese nicht gegeben sein, liegen eben Einkünfte aus Teilstrich 1 vor, auf die sich aber nach übereinstimmender Judikatur und Verwaltungsübung weder die Kommunalsteuer- noch die Dienstgeberbeitragspflicht des Geschäftsführers erstreckt".

Daraus folge aus Sicht des steuerlichen Vertreters für die Bw: Da der Gesellschafter-Geschäftsführer der GmbH weder ein Dienstnehmer gem. § 41 Abs 2 gewesen sei, noch eine sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisende Beschäftigung im Sinne des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich vorläge, könne § 2 Kommunalsteuergesetz nicht zur Anwendung kommen. Somit wären die Geschäftsführerbezüge des Geschäftsführers der Bw. in den Jahren 1999-2001 nicht der Dienstgeberbeitrags- und Dienstgeberbeitragszuschlagspflicht und wäre daher nicht von der Bw. abzuführen gewesen.

Es werde daher der Antrag auf vollinhaltliche Stattgabe der Berufung erhoben.

Mit Schreiben vom 31.3.2003, eingegangen im zuständigen Finanzamt am 2.4.2003, reichte der steuerliche Vertreter der Bw. folgende ergänzende Berufungsbegründung nach:

Gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses spräche, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer zum einen, wie schon im Schreiben vom 13.1.2003 ausgeführt, das Unternehmerrisiko trage, zum anderen nicht in den geschäftlichen Organismus der Bw. Wie bereits dargelegt, betreibe der Geschäftsführer neben dieser Tätigkeit einen Imbissstand und eine Boutique. Für all diese Tätigkeiten stünde ihm ein Büro in X zur Verfügung, dessen Betriebsausgaben in seiner Einkommensteuererklärung Berücksichtigung fänden. Die Tätigkeit des Geschäftsführers der Bw. umfasse weiters regelmäßige Geschäftsbesuche von Kunden und Lieferanten, außerdem der Besuch verschiedener Möbelmessen, deren Reiseziele sowohl im In- als auch im Ausland lägen (siehe dazu beiliegende Liste) Während dieser Abwesenheitszeit lässt sich der Geschäftsführer der Bw. von seiner langjährigen Mitarbeiterin, welche auch zeichnungsberechtigt gegenüber der Hausbank sei, vertreten.

Zusammenfassend ergäbe sich laut steuerlicher Vertretung folgender Sachverhalt: Der Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw. sei und wäre weder ein Dienstnehmer noch lägen oder wäre eine sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisende Beschäftigung

vorgelegen. Er trage das Unternehmerrisiko und sei nicht weisungsgebunden, weshalb nach Erachten des steuerlichen Vertreters die Geschäftsführerbezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers nicht der Dienstgeberbeitrags- und Dienstgeberbeitragszuschlagspflicht unterlägen und daher nicht von der Bw. abzuführen seien.

Es werde der Antrag auf vollinhaltliche Stattgabe der Berufung gestellt.

Ergänzend wurde dem Finanzamt eine Aufstellung vorgelegt, in der aufgelistet wurde, welche Kunden und Lieferanten der Geschäftsführer der Bw. wie oft im Jahr aufsuche, so die Generalvertreter der Bw. in Innsbruck, Linz, Graz, Villach, Budapest und Bratislava, Kunden in allen Bundesländern sowie in Moskau und Sibirien, Lieferanten in Italien, Deutschland, Tschechei und in der Slowakei.

Am 22.9.2003 versendete der Unabhängige Finanzsenat an das zuständige Finanzamt ein Schreiben, in dem ersucht wurde zu überprüfen, ob hinsichtlich des streitgegenständlichen Geschäftsführerbezuges im Zuge der Lohnsteuerprüfung Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag doppelt vorgeschrieben worden wäre (in den dem Unabhängigen Finanzsenat vom Finanzamt vorgelegten Bilanzen für den Zeitraum 1999-2001 schienen jeweils "Rückstellungen Abgaben Geschäftsführerbezug" sowie Aufwandspositionen "Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag Geschäftsführerbezug" auf).

Das Finanzamt teilte daraufhin dem Unabhängigen Finanzsenat mit Schreiben vom 6.10.2003 mit, dass die im Prüfungszeitraum erfolgten Buchungen an Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag ausschließlich die Bezüge der Dienstnehmer beträfen. Für den Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag an den zu 99,6% beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer wären zwar entsprechende Positionen in der Bilanz bzw. Gewinn und Verlustrechnung eingestellt, jedoch sei keine Abfuhr dieser Abgaben erfolgt.

Weder im Zuge der Lohnsteuerprüfung noch in der Berufung sei eingewendet worden, dass die Geschäftsführerbezüge nicht ausbezahlt worden seien. Außerdem existiere eine Pensionszusage vom 25.9.1991 (siehe Bilanzen) an den wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer, dies sei ein weiteres Indiz für die Dienstgeberbeitrags- und Dienstgeberbeitragszuschlagspflicht der Geschäftsführervergütungen.

Das Finanzamt halte seinen Antrag auf Abweisung der Berufung demnach weiterhin aufrecht.

Am 5.11.2003 versendete der Unabhängige Finanzsenat einen Fragenvorhalt an die Bw.

In diesem wurde ersucht bekannt zugeben, ob im streitverfangenen Zeitraum 1999-2001 ein Geschäftsführervertrag bestanden hätte (eventuell schriftlich) bzw. nach welchen Kriterien die Höhe des Geschäftsführerbezuges bemessen worden sei.

Des weiteren wären die Verrechnungskonten des Geschäftsführers, die Aufwandskonten

betreffend Geschäftsführerbezug für den Zeitraum 1999-2001 vorzulegen, sowie an Hand der entsprechenden Buchhaltungsunterlagen darzustellen, wie und wann der im Aufwand der Bw. verbuchte Geschäftsführerbezug an den Gesellschafter-Geschäftsführer entrichtet worden sei.

Darüber hinaus wurde um Bekanntgabe ersucht, wer die GSVG-Beiträge, die auf die Geschäftsführerbezüge entfielen, tatsächlich entrichtet habe, bzw. ob und welche Aufwendungen der Gesellschafter-Geschäftsführer selbst zu tragen gehabt hätte.

Aus den vorliegenden Bilanzen der Bw. für den streitverfangenen Zeitraum 1999-2001 gehe unter Punkt 3 "Verträge von Bedeutung" hervor, dass die Bw. am 25.9.1991 an den Gesellschafter-Geschäftsführer eine Pensionszusage abgegeben habe, die per 31.12.2001 mit 9.835.487,00 S in den Büchern der Bw. passiviert sei.

Wie der steuerliche Vertreter in seiner Berufung ausführe, lägen hinsichtlich der gegenständlichen Geschäftsführertätigkeit die Merkmale eines Dienstverhältnisses nicht vor.

Es werde ersucht zu begründen, warum der Bildung einer Pensionszusage in dieser Höhe die Annahme eines Dienstverhältnisses nicht entgegenstehe.

Nach einem Fristverlängerungsansuchen beantwortete der steuerliche Vertreter der Bw. den Vorhalt wie folgt:

Für die Jahre 1999-2001 existiere kein schriftlicher, sondern lediglich ein mündlich abgeschlossener Gesellschaftsvertrag.

Das Verrechnungskonto des Gesellschafter-Geschäftsführers, sowie das Aufwandskonto Geschäftsführerbezug für die Jahre 1999-2001 sei der Vorhaltsbeantwortung beigelegt. Den beigelegten Konten könne die Darstellung, wie und wann der Aufwand zur Auszahlung erfolgt sei, entnommen werden. Wie auf dem Konto Geschäftsführerbezug ersichtlich sei, erfolgten die Auszahlungen überwiegend durch Banküberweisungen.

Die Liquidität zur Entrichtung der GSVG-Beiträge wäre von der Bw. zur Verfügung gestellt worden, siehe dazu die Verbuchung auf dem Konto "Verrechnung". Trotzdem hätte der Gesellschafter-Geschäftsführer die Beiträge selbst zu tragen gehabt, sie wären in seiner persönlichen Steuererklärung – neben dem Betriebsausgabenpauschale - als Werbungskosten geltend gemacht worden.

Der Bildung einer Pensionszusage – gleich in welcher Höhe (bzw. gerade in dieser Höhe!) - stehe in diesem Fall der Annahme eines Dienstverhältnisses entgegen, da die Firmenpension an den Geschäftsführer auf Grund eines Werkvertrages zu den Einkünften aus § 22 Z 2 1. Teilstich gehöre (siehe dazu auch Doralt, EStG Kommentar 4. erweiterte Auflage, § 25 Tz 39).

Als Beilage zur Vorhaltsbeantwortung übersendete der steuerliche Vertreter der Bw. die Aufwandskonten "Geschäftsführerbezug", aus denen die Höhe und der Zeitpunkt des Zuflusses des Geschäftsführerbezuges in den einzelnen Jahren des streitverfangenen Zeitraumes ersichtlich ist. Demnach flossen dem Gesellschafter- Geschäftsführer zu (Entrichtung über Bank bzw. Kassa):

1999		2000		2001	
23.02.1999	40.000,00	07.01.2000	30.000,00	05.01.2001	40.000,00
02.03.1999	30.000,00	10.01.2000	40.000,00	10.01.2001	30.000,00
05.03.1999	30.000,00	04.02.2000	30.000,00	10.01.2001	30.000,00
11.03.1999	40.000,00	09.02.2000	40.000,00	08.02.2001	30.000,00
29.03.1999	40.000,00	25.02.2000	30.000,00	08.02.2001	40.000,00
01.04.1999	30.000,00	08.03.2000	40.000,00	02.03.2001	20.000,00
22.04.1999	30.000,00	12.04.2000	40.000,00	06.03.2001	40.000,00
27.04.1999	40.000,00	12.04.2000	30.000,00	09.03.2001	10.000,00
21.05.1999	140.000,00	25.05.2000	40.000,00	29.03.2001	40.000,00
28.05.1999	30.000,00	26.05.2000	30.000,00	30.03.2001	30.000,00
28.05.1999	40.000,00	30.06.2000	30.000,00	27.04.2001	30.000,00
29.06.1999	80.000,00	06.07.2000	40.000,00	02.05.2001	40.000,00
06.07.1999	60.000,00	04.08.2000	40.000,00	31.05.2001	40.000,00
15.07.1999	30.000,00	10.08.2000	30.000,00	20.06.2001	30.000,00
16.07.1999	40.000,00	01.09.2000	40.000,00	02.07.2001	40.000,00
20.09.1999	30.000,00	11.09.2000	30.000,00	26.07.2001	30.000,00
22.09.1999	40.000,00	27.09.2000	30.000,00	31.07.2001	40.000,00
29.10.1999	30.000,00	04.10.2000	40.000,00	03.09.2001	40.000,00
16.11.1999	40.000,00	20.10.2000	30.000,00	03.09.2001	30.000,00
03.12.1999	30.000,00	03.11.2000	40.000,00	01.10.2001	40.000,00
27.12.1999	80.000,00	06.12.2000	40.000,00	05.10.2001	30.000,00
31.12.1999	30.000,00	31.12.2000	30.000,00	16.11.2001	40.000,00
31.12.1999	-70.000,00	Summe	770.000,00	23.11.2001	30.000,00
Summe	910.000,00			21.12.2001	30.000,00
				31.12.2001	-30.000,00
				31.12.2001	40.000,00
				Summe	810.000,00

Im Zuge der Lohnsteuerprüfung wurden den in den Tabellen dargestellten Geschäftsführerbe-  
zügen der PKW-Sachbezug hinzugerechnet. Es ergeben sich somit folgende Bemessungs-  
grundlagen für die Berechnung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienst-  
geberbeitrages hinsichtlich der Bezüge des Gesellschafter- Geschäftsführers: 1999:  
994.000,00 S, 2000: 854.000,00 S, 2001: 894.000,00 S.

Wie aus den im Zuge der Vorhaltsbeantwortung vorgelegten Verrechnungskonten des Gesell-  
schafter-Geschäftsführers ersichtlich ist, wurden die GSVG-Beiträge in Höhe von 1999:  
142.509,99 S, 2000: 147.368,79 S als Forderung gegen den Gesellschafter- Geschäftsführer  
verbucht. Für das Jahr 2001 ist auf dem genannten Konto eine solche Buchung nicht ersicht-

lich.

Wie der Unabhängige Finanzsenat beim Wohnsitzfinanzamt des Gesellschafter-Geschäftsführers erheben konnte, erklärt dieser die erhaltenen Geschäftsführerbezüge als Einkünfte aus selbständiger Arbeit und macht als Werbungskosten das Betriebsausgabenpauschale sowie die GSVG-Beiträge geltend. Daneben erklärt er Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus dem Betrieb eines Damenmodengeschäftes sowie eines Würstelstandes. Der Gewinn wurde gem. § 4 Abs 1 EStG ermittelt, wobei sowohl der Erfolg des Damenmodengeschäftes als auch des Würstelstandes in einer einzigen Bilanz ermittelt wurden.

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

Gem. § 41 Abs 1 FLAG haben alle Dienstgeber Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Gem. § 41 Abs 2 FLAG idF BGBl. Nr. 1993/818 sind Dienstnehmer 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 EStG 1988 (BGBl. 1993/818 ab 1994).

Gem § 41 Abs 3 FLAG ist der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs 1 genannten Dienstnehmer gewährt werden, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht. Arbeitslöhne sind Bezüge gem. § 25 Abs 1 lit. a und b des EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 (BGBl. 1993/818 ab 1994).

Sohin zählen Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs 2 EStG 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt werden (§ 22 Z 2 EStG 1988), zur Beitragsgrundlage für die Bemessung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe gem. § 41 Abs 3 FLAG.

Eine Person ist wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund oder Stammkapital mehr als 25% beträgt (§ 22 Z 2 EStG 1988).

Die gesetzliche Grundlage für die Einhebung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag bildet für die Jahre ab 1999 § 122 Abs 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes (WKG).

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung erkennt, ist dem Tatbestandsmerkmal "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" das Verständnis beizulegen, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses gegeben sein müssen (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 22, Anm 139). Dabei ist allerdings vom Vorliegen einer – auf Grund des gesellschaftsrechtlichen



Verhältnisses fehlenden - Weisungsgebundenheit auszugehen (so zB. VwGH 28.11.2001, 2001/13/0186) und sodann zu beurteilen, ob die Merkmale der Unselbständigkeit oder jene der Selbständigkeit im Vordergrund stehen (VwGH 10.5.2001, 2001/15/0061; VwGH 29.5.2001, 2001/14/0077).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. dazu die im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1.3.2001, G 109/00 zitierte Judikatur) stellt das steuerliche Dienstverhältnis auf Kriterien auf die Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den gesellschaftlichen Organismus des Arbeitgebers sowie auf das Fehlen des Unternehmerwagnisses ab; nach dieser Rechtsprechung ist in Zweifelsfällen zudem auf weitere Kriterien (wie beispielsweise laufenden Arbeitslohn, fixen Arbeitsort, feste Urlaubseinteilung) abzustellen.

Der Begriff des steuerlichen Dienstverhältnisses ist somit ein durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichneter Typusbegriff. Solchen Typusbegriffen sind die realen Erscheinungen an Hand einer Mehrzahl von Merkmalen zuzuordnen, wobei nicht stets alle Merkmale in gleicher Intensität ausgebildet sein müssen und die Entscheidung letztlich nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu erfolgen hat (vgl. nochmals das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes G 109/00).

Der Verfassungsgerichtshof hat im zitierten Erkenntnis G 109/00 darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis wären, im Falle der – auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückführenden - Weisungsungebundenheit 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.

Der Gesellschafter- Geschäftsführer ist Dienstnehmer, wenn er zufolge kontinuierlicher und über einen längeren Zeitraum andauernder Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in das Unternehmen eingegliedert ist (vgl. bspw. VwGH 18.7.2001, 2001/13/0076; VwGH 17.12.2001, 2001/14/0194), laufende - wenn auch nicht notwendig monatliche (vgl. bspw. VwGH 18.7.2001, 2001/13/0150) - Entlohnung bezieht und kein deutlich ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko trägt. Für letzteres ist maßgeblich, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen sowie Schwankungen bei nicht überwälzbaren Ausgaben trifft (*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 22, Anm 139, unter Hinweis auf VwGH 21.9.1999, 99/14/0255; VwGH 26.7.2000, 2000/14/0061; VwGH 17.10.2001, 98/13/0185).

Die gegenständliche Tätigkeit als Geschäftsführer sowie die 25% übersteigende Beteiligung an der Bw. ist unstrittig.

Aus den der Berufungsbehörde vorliegenden Unterlagen für den streitverfangenen Zeitraum ist ersichtlich, dass der zu 99,6% am Stammkapital der Bw. beteiligte Geschäftsführer in diesen Jahren unabhängig vom wirtschaftlichen Erfolg des Unternehmens einen laufenden Geschäftsführerbezug erhalten hat. Der steuerliche Vertreter erklärt in seiner an den Unabhängigen Finanzsenat abgegebenen Vorhaltsbeantwortung, dass für den streitgegenständlichen hinsichtlich der Geschäftsführerbezüge lediglich mündliche Vereinbarungen bestanden hätten, gibt allerdings keinerlei Inhalt dieser "mündlichen Vereinbarungen", entgegen der Aufforderung des Unabhängigen Finanzsenates, die Kriterien, nach denen die Höhe des Geschäftsführerbezeuges bemessen worden seien, darzulegen, diesem nicht bekannt. Es kann daher davon ausgegangen werden, dass für den streitverfangenen Zeitraum zwischen dem Geschäftsführer und der Bw. keinerlei nähere vertragliche Vereinbarungen existieren.

Zu den von der Bw. vorgebrachten Argumenten im einzelnen:

Die Bw. behauptet zunächst das Vorliegen eines Werkvertrages, weswegen die vom Finanzamt herangezogenen Bestimmungen nicht anzuwenden seien. Der Bw. ist beizupflichten, dass Tätigkeiten im Rahmen von Werkverträgen nicht unter § 22 Z 2 EStG 1988 fallen (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 22, Anm 138).

Dazu ist auszuführen, dass bei der Bestellung eines Geschäftsführers von einem Werkvertrag nur ausgegangen werden kann, wenn die Verpflichtung zur Herbeiführung eines bestimmten Erfolges, etwa in Form eines durch die Geschäftsführung abzuwickelnden Projektes, vereinbart ist, nicht aber, wenn Gegenstand des Vertrages die auf Dauer angelegte und damit zeitraumbezogene Erbringung von Leistungen ist (vgl. *Reich/Rohrwig*, GmbH-Recht I<sup>2</sup>, Rz 2/83). Bei einer auf dauernde Leistungserbringung abzielender Geschäftsführertätigkeit liegt daher ein Werkvertrag nicht vor (vgl. VwGH 26.4.2000, 99/14/0339; *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 22, Anm 138).

Die Bw. behauptet ferner das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses, unterlässt es aber, bezogen auf den konkreten Fall darzustellen, worin dieses begründet sein soll.

Im Hinblick auf die jährlich weitgehend gleichbleibende Entlohnung in Höhe von zwischen S 854.000 S bis S 994.000 kann nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates im Hinblick auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Nachweise bei *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 22, Anm 141 am Ende) nicht von einem Risiko, wie es für Unternehmer eigentümlich ist, sprechen kann.

Auch das Vorliegen einer Pensionszusage stellt ein starkes Indiz gegen das Vorliegen eines Unternehmerrisikos dar (Vgl. VwGH 25.9.2001, 2001/14/0066; VwGH 17.10.2001, 2001/13/0197). Weshalb gerade eine zugesagte Firmenpension ("noch dazu in dieser Höhe!") gegen einen Dienstvertrag sprechen soll, führt der steuerliche Vertreter der Bw. nicht näher aus. Aus dem Hinweis auf *Doralt*, EStG<sup>6</sup>, § 25 Tz 39, ist für die Bw. nichts gewonnen, da *Doralt* Firmenpensionen an Geschäftsführer dann den Einkünften nach § 22 Z 1. Teilstrich EStG 1988 zuordnet, wenn diese "auf Grund eines Werkvertrages" zustehen. Ein Werkvertrag liegt hier jedoch nicht vor.

Dass dem Geschäftsführer GSVG-Beiträge von der Bw. verrechnet werden, begründet ebenfalls kein Unternehmerrisiko, zumal diese – wie bei Arbeitnehmern – grundsätzlich einkommensabhängig sein. Begründen mangelnde wesentliche Einkommensschwankungen kein Unternehmerrisiko, dann auch nicht die einkommensabhängigen Sozialversicherungsbeiträge (vgl. VwGH 29.5.2001, 2001/14/0077).

Vor dem Hintergrund der Weisungsungebundenheit stehen der Annahme einer Eingliederung in das Unternehmen nachstehende von der Bw. ins Treffen geführte Indizien, die ansonsten bei der Prüfung dieser Frage heranzuziehen sind, nicht entgegen:

- Der Umstand, dass der Geschäftsführer seine Arbeitszeit frei einteilen kann (Nachweise bei *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 22, Anm 140, erster Punkt).
- Der Umstand, dass der Geschäftsführer auch anderen beruflichen Tätigkeiten nachgehen kann (Nachweise bei *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 22, Anm 140, dritter Punkt).
- Der Umstand, dass der Geschäftsführer keinen Anspruch auf Urlaubsgeld und Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall hat (Nachweise bei *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 22, Anm 140, sechster Punkt).
- Der Umstand, dass die Auszahlungen des Geschäftsführerbezuges sich auch an der Liquiditätslage der Bw. orientiert haben (vgl. VwGH 23.1.2002, 2001/13/0107; VwGH 23.4.2002, 2001/14/0060), zumal der Geschäftsführer – siehe oben – regelmäßig namhafte Beträge erhalten hat.
- Der Umstand, dass der Geschäftsführer nicht weisungsgebunden ist (dies ergibt sich bereits unmittelbar aus dem Gesetzestext).

Dass der Geschäftsführer während Dienstreisen durch eine Mitarbeiterin der Bw. vertreten wird, ist keineswegs typisches Merkmal selbständiger Leistungserbringung, sondern auch bei Arbeitnehmern durchaus üblich.

Letztlich ist auch der Umstand, dass der Geschäftsführer durch Rücklegung der Geschäftsführung seine Einnahmen – in der Weise, dass sie nicht mehr anfallen – beeinflussen könnte, kein Zeichen eines Unternehmerrisikos (vgl. VwGH 23.9.2001, 2001/14/0117), zumal auch jeder Arbeitnehmer durch Kündigung des Arbeitsverhältnisses in dieser Weise seine Einnahmen beeinflussen könnte.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, 8. Jänner 2004