



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch TREUDAT Köglberger, Stadler & Partner Wirtschaftstreuhand GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Prüfungszeitraum 1. Jänner 1995 bis 31. Dezember 1997 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### **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**

Das Finanzamt Grieskirchen hat mit Haftungs- und Abgabenbescheid vom 28. Dezember 1998 den Arbeitgeber für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer in Höhe von ATS 139.470,00 in Anspruch genommen und den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen in Höhe von ATS 47.849,00 sowie den Zuschlag

zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von ATS 5.124,00 für den Prüfungszeitraum 1.1.1995 bis 31.12.1997 nachgefordert.

Dagegen wurde eine Berufung eingebracht. Strittig ist, ob die in der Zeit v. 1.4.1997 bis 31.12.1997 an die wesentlich beteiligten Geschäftsführer gewährten Vergütungen in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen sowie Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind (§ 41 Familienlastenausgleichsgesetz 1967).

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

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Nach § 41 Abs. 2 FLAG 1967 in der seit 1.1.1994 geltenden Fassung sind Dienstnehmer Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 1967 in der seit 1.1.1994 geltenden Fassung 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 worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Die Bestimmung des § 41 FLAG 1967 definiert also die beitragspflichtigen Bezüge und soll gleichzeitig eine klare Abgrenzung von den beitragsfreien Bezügen gewährleisten. Auf Grund des eindeutigen Gesetzeswortlautes ist bei den beitragspflichtigen Bezügen von zwei Gruppen von Bezügen auszugehen:

1. Arbeitslöhne, die an Dienstnehmer iSd. § 47 Abs. 2 EStG 1988 gewährt werden.
2. Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd. § 22 Z 2 EStG 1988, die an Personen gewährt werden, die an Kapitalgesellschaften wesentlich beteiligt sind.

Der Verfassungsgerichtshof hat die Behandlung von Beschwerden, die sich gegen die Einbeziehung der Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für

Familienbeihilfen richteten, abgelehnt (vgl. VfGH vom 9. Juni 1998, B 286/98 und vom 24. Juni 1988, B 998/98 und B 999/98) und weiters auch die Anfechtungsanträge des Verwaltungsgerichtshofes mit den Erkenntnissen vom 1. März 2001, G 109/00, und vom 7. März 2001, G 110/00, abgewiesen.

Im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes v. 1.3.2001, G 109/00, wurde unter Zitierung der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis sind, im Fall der – auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführenden – 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. Zu den Merkmalen, die in diesem Sinn vor dem Hintergrund der Weisungsungebundenheit ihre Indizwirkung zur Bestimmung des durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichneten Typusbegriffes des steuerlichen Dienstverhältnisses verlieren, gehören vor allem Folgende:

fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, Anwendbarkeit typischer arbeitsrechtlicher Vorschriften wie Arbeitsurlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegation von bestimmten Arbeiten (vgl. dazu insbesondere die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes v. 23.4.2001, Zl. 2001/14/0052, Zl. 2001/14/0054, und v. 10.5.2001, Zl. 2001/15/0061).

Der Umstand, dass sich ein wesentlich Beteiligter vertreten lassen kann, schließt die grundsätzliche Verpflichtung zur persönlichen Arbeitsleistung nicht aus (VwGH-Erkenntnis v. 18.2.1999, Zl. 97/15/0175).

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 hinzudenkenden Merkmal der Weisungsgebundenheit – vor allem auf die Kriterien der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft und das Fehlen des Unternehmerwagnisses ab. Von Bedeutung ist noch das Merkmal der laufenden (wenn auch nicht notwendig monatlichen) Entlohnung. Eine laufende Entlohnung liegt auch dann vor, wenn der Jahresbezug nicht in monatlich gleich bleibenden Monatsbeträgen ausbezahlt wird. Ausgehend von diesen Kriterien ist bei Anwendung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 leg.cit. zu beurteilen, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die für ein Dienstverhältnis sprechenden Kriterien im Vordergrund stehen.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers 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 diese Eingliederung.

Auf Grund der von den Geschäftsführern zu erfüllenden Aufgaben (Geschäftsführungstätigkeit), denen diese unbestritten auch nachgekommen sind, kann nicht bestritten werden, dass diese eine faktische Eingliederung in den betrieblichen Ablauf forderten und zwar in zeitlicher, örtlicher und organisatorischer Hinsicht. Der Verwaltungsgerichtshof hat weiters in seinen Erkenntnissen v. 18.7.2001, Zl. 2001/13/0082, und v. 28.11.2001, Zl. 2001/13/0114, darauf hingewiesen, dass einer Eingliederung eines Geschäftsführers in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft nicht entgegenstehe, dass der Geschäftsführer als gesetzlicher Vertreter auch anderer Kapitalgesellschaften fungiere, weil auch im Spitzenmanagement tätige Fremdgeschäftsführer, die Dienstnehmer sind, häufig weitere Funktionen übernehmen, wenn sich ihre Dienstgeber nicht dagegen aussprechen.

Unternehmerwagnis liegt vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Steuerpflichtigen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der persönlichen Geschicklichkeit sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und der Steuerpflichtige für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen muss. Auch hier kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse an. Im Vordergrund dieses Merkmales steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich - in seiner Stellung als Geschäftsführer - das Wagnis ins Gewicht fallender Einkommensschwankungen trifft. In die Überlegungen einzubeziehen sind auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen aus nicht überwälzbaren Ausgaben ergeben.

Entsprechend den Geschäftsführungs- und Pensionsverträgen vom 1.4.1997, Punkt II., beträgt die Jahresvergütung der Geschäftsführer je ATS 600.000,00 und ist in 12 gleichen Teilbeträgen zahlbar. Diese sind jeweils am Letzen jeden Monats im Nachhinein fällig. Die Jahresvergütung erhöht sich im gleichem Ausmaß, in dem sich die laufenden Monatsbezüge eines leitenden Angestellten der obersten Tarif-(Gehalts-)gruppe des Rahmenkollektivvertrages für Angestellte der Industrie in seiner jeweils geltenden Fassung, bezogen auf den Fachverband für Maschinen- und Stahlbauindustrie, erhöhen. Diesbezüglich eintretende kollektivvertragliche Ist-Lohn-Veränderungen führen daher auch zur Veränderung der genannten Jahresvergütung, beginnend jeweils ab dem folgenden Wirtschaftsjahr der Gesellschaft. Die angeführte Jahresvergütung wird im Falle einer nachhaltigen Verlustsituation der Gesellschaft und einer damit in Zusammenhang stehenden drohenden

Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft im Ausmaß bis zu 20 % reduziert. Im Falle einer Verbesserung der Ergebnissituation und Beseitigung der drohenden Zahlungsunfähigkeit werden die Kürzungsbeträge nicht nachgezahlt. Weiters enthalten die Verträge eine Regelung für eine Erfolgsbeteiligung in Höhe von 0,5 % des Cash flow I und 1 % des bei der Gesellschaft ausgewiesenen Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit. Werden die Geschäftsführerverträge anders als in Folge gerechtfertigter – von den Geschäftsführern schuldhaft herbeigeführter – Auflösung durch die Gesellschaft beendet, gebührt den Geschäftsführern jedenfalls eine einmalige Abfertigung in der Höhe einer Jahresvergütung vor der Beendigung der Tätigkeit. Im Punkt VIII. der Verträge werden die Voraussetzungen angeführt, unter denen den Geschäftsführern eine betriebliche Alterspension gewährt wird. Beinhaltet ist auch eine Pensionsanwartschaft der "Dienstnehmer".

Auf Grund der getroffenen vertraglichen Vereinbarung verbleibt den Geschäftsführern – auch im Falle hoher Verluste der Gesellschaft – eine um 20 % gekürzte Vergütung. Ein Fixbezug stellt nach der ständigen Rechtsprechung aber ein starkes Indiz gegen das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses dar. Dieser in der Zeit vom 1.4.1997 bis 31.12.1997 monatlich in Höhe von ATS 50.000,00 je Geschäftsführer ausbezahlte Fixbezug wurde in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einbezogen.

Wenn die Bw. darauf hinweist, dass Gesellschafter-Geschäftsführer von einer Vielzahl von Haftungsbestimmungen betroffen sein könnten, so trifft dies grundsätzlich auch für einen an der Gesellschaft nicht beteiligten Geschäftsführer zu. Die Rechtsordnung sieht ganz allgemein das Einstehenmüssen für durch eigenes und rechtswidriges Verhalten verursachte Schäden vor. Derartiges ist daher nicht kennzeichnend für ein Unternehmerrisiko. Auch das Fehlen eines "arbeitsrechtlichen Schutzes" ist einem Unternehmerrisiko nicht gleichzuhalten.

Darüber hinaus spricht auch die Zusage einer Betriebspension gegen das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses.

Ein Risiko ins Gewicht fallender Schwankungen der Ausgaben wurde von der Bw. nicht dargetan. Für anfallende Reisekosten bei beruflichen Auslandsreisen wird von der Gesellschaft ein angemessener Auslagenersatz gewährt. Zudem ist die GmbH entsprechend § 1014 ABGB verpflichtet, dem Geschäftsführer seine Barauslagen zu ersetzen (vgl. Reich-Rohrwig, Das österreichische GmbH-Recht 2/100).

Dieser Sachverhalt lässt somit kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis bei den Geschäftsführern erkennen.

Es ergibt sich deshalb, dass die Tätigkeit der wesentlich Beteiligten - unter Außerachtlassung der Weisungsgebundenheit - die Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist, sodass die von der Berufungswerberin bezogenen Vergütungen als Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind.

Aus den angeführten Gründen war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Linz, 24. September 2003