



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat 2 am 9. November 2004 über die Berufung der Bw., vertreten durch Norbert Helmlinger, gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 für die Jahre 1999 bis 2001 nach in Linz durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung 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**

Anlässlich einer bei der Bw. über die Jahre 1999 bis 2001 durchgeführten Lohnsteuerprüfung wurde unter anderem festgestellt, dass die Bezüge des zu 100% an der Gesellschaft beteiligten Geschäftsführers H. nicht in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag

einbezogen wurden. Mit Haftungs- und Abgabenbescheid wurde daher der auf diese Bezüge entfallende Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nachgefordert. Die Bezugszahlungen erfolgten auf Grund folgender Vereinbarungen:

1. Vereinbarung vom 15.1.1997: Das Entgelt besteht aus einem Grundbetrag iHv ATS 480.000,- jährlich zuzüglich einem Zuschlag iHv 0,5% der Umsatzerlöse zuzüglich einem Zuschlag iHv 5% des Jahresüberschusses abzüglich Verlustvortrag. Die Zuschläge vom Umsatz und vom Jahresüberschuss stehen nur in Jahren zu, in denen im Jahresabschluss zum Ende eines Wirtschaftsjahres ein positives Eigenkapital ausgewiesen ist.
2. Vereinbarung vom 15.1.2001: Das Entgelt besteht aus einem Grundbetrag iHv ATS 240.000,-- jährlich zuzüglich einem Zuschlag iHv 0,2% der Umsatzerlöse zuzüglich einem Zuschlag iHv 5% des Jahresüberschusses.

In beiden Vereinbarungen wurde weiters festgehalten: Die gesetzliche Sozialversicherung ebenso wie die Einkommensteuer sind vom Geschäftsführer selbst zu tragen. Der Geschäftsführer erhält während des Jahres angemessene monatliche A-conto-Zahlungen auf sein Jahresentgelt. Eine genaue Abrechnung der Geschäftsführungsbezüge hat jährlich nach Erstellung des Jahresabschlusses zu erfolgen. Der Geschäftsführer erklärt sich schon jetzt bereit, in Zeiten in denen die Ertragslage dies erfordert, seinen Geschäftsführungsbezug angemessen zu reduzieren.

Nach diesen Vereinbarungen standen dem Geschäftsführer in den geprüften Jahren folgende Honorarzahlungen zu: 1999 1.006.032 ATS, 2000 954.019 ATS, 2001 700.907 ATS.

Die monatlichen A-conto-Zahlungen betrugen 38.000 ATS, den Restbetrag erhielt der Geschäftsführer im Folgejahr nach Feststehen des Jahresergebnisses. Auf diese Weise kam es in den einzelnen Jahren zu Honorarzahlungen in folgender Höhe: 1999 586.869,06 ATS, 2000 871.742,30 ATS und 2001 917.019,76 ATS. Außerdem stand dem Geschäftsführer ein Firmen-PKW zur Privatnutzung zur Verfügung, der Sachbezug wurde mit folgender Höhe bewertet: 1999 mit 20.800 ATS, 2000 mit 41.900 ATS, 2001 mit 43.768 ATS. Bemessungsgrundlage für die Nachforderung des Dienstgeberbeitrages im Bescheid waren die tatsächlichen Honorarzahlungen der einzelnen Jahre und der Sachbezug für die PKW-Nutzung.

Eine gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid eingebrachte Berufung wurde im Wesentlichen folgendermaßen begründet: Nach der vorliegenden Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes seien die Geschäftsführerbezüge jedenfalls dann nicht in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages einzubeziehen, wenn hinsichtlich dieser Einkünfte Unternehmerrisiko gegeben sei. Dies sei jedenfalls dann der Fall, wenn den

Geschäftsführer das Risiko ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen treffe. Die vom Jahresüberschuss bzw. Umsatz abhängigen Entgelte hätten folgende Zahlen ergeben:

	1999	2000	2001
vom Umsatz abhängiges Entgelt	329.371,05 ATS	357.090,28 ATS	262.186,69 ATS
vom Jahresüberschuss abh. Entgelt	196.661,31 ATS	116.929,48 ATS	198.720,33 ATS

Schon bei Ansicht dieser Zahlen werde klar, dass die Geschäftsführerbezüge wesentlichen Schwankungen unterliegen. Der zugrundeliegende Jahresüberschuss hätte sich von rund 3,9 Mio ATS im Jahr 1999 auf rund 2,3 Mio ATS im Jahr 2000 verringert und sei im Jahr 2001 wieder auf rund 4 Mio ATS angestiegen. Die Umsatzentwicklung zeige im Jahr 1999 Umsatzerlöse von rund 65,8 Mio ATS, die im Jahr 2000 auf 71,4 Mio ATS und 2001 auf rund 131 Mio ATS gestiegen sind. Auch diese Zahlen würden deutliche Schwankungen aufzeigen. Die dem Prüfbericht zu entnehmenden Geschäftsführungsbezüge seien von rund 607.000 ATS für 1999 auf rund 913.000 ATS für 2000 gestiegen und würden daher eine Steigerung um rund 50% aufweisen, von 1999 auf 2001 (rund 960.000 ATS) sogar rund 58%. Im Sinne der VwGH-Judikatur werde damit wohl aufgezeigt, dass den Geschäftsführer das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen treffe. Ein vorhandenes Unternehmerrisiko schließe jedoch die Subsumption der Geschäftsführerbezüge unter § 22 Z 2 2. Teilstrich EStG 1988 aus. Wie das Finanzamt zu dem Schluss komme, dass bei Einkommenschwankungen von 50% und mehr kein Unternehmerrisiko vorliege, sei unverständlich.

Mit Schreiben vom 31.1.2003 stellte die Bw. durch ihren steuerlichen Vertreter schließlich einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

In der am 9.11.2004 durchgeführten mündlichen Verhandlung erklärte der steuerliche Vertreter der Bw. in Ergänzung seiner Ausführungen noch, dass durch die Änderung in der zweiten Vereinbarung die Erfolgsabhängigkeit der Geschäftsführerbezüge verstärkt werden sollte. Schließlich verwies er in seinem Schlussantrag nach kritischen Ausführungen zur gesetzlichen Regelung neuerlich darauf, dass die Bezüge stark steigen, aber auch stark sinken könnten. So sei das Geschäftsführerhonorar nach der Prüfung (im Jahr 2003) durch höhere Gewinne um rund 25.000 € (350.000 ATS) gegenüber dem Vorjahr gestiegen, es hätte daher etwa 1 Mio. ATS betragen. Dies sei sicher nicht mit einem klassischen Dienstverhältnis vergleichbar. Wenn schon die Weisungsgebundenheit nicht gegeben sein könnte, so sollten zumindest die anderen Merkmale eines Dienstverhältnisses mit einer gewissen Klarheit

vorhanden sein. Er sehe jedoch kein Merkmal eines Dienstverhältnisses. Die Erfolgskomponente mache den überwiegenden Teil des Gehaltsbezuges aus. Er beantrage daher Stattgabe der Berufung.

### **Der Senat hat erwogen:**

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG 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 Sinn des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinn des § 22 Z.2 EStG 1988.

Nach Absatz 3 der zitierten Gesetzesstelle ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Absatz 1 genannten Dienstgeber gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht. Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit.a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinn des § 22 Z 2 leg.cit.

Gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 fallen unter die Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Für die Frage, ob "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" gegeben sind, ist eine auf Grund des Beteiligungsverhältnisses fehlende Weisungsgebundenheit fiktiv hinzuzudenken und sodann nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu prüfen, ob die Voraussetzungen eines steuerlichen Dienstverhältnisses gegeben sind (vgl. VfGH 20.11.1996, 96/15/0094). Hierbei kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse, nicht auf die vom Steuerpflichtigen gewählte Form der Bezeichnung an.

Der Verfassungsgerichtshof hat die Behandlung von Beschwerden, die sich gegen die Einbeziehung der Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art im Sinn des § 22 Z 2 EStG 1988 in den Dienstgeberbeitrag nach dem FLAG richteten, abgelehnt (VfGH 9.6.1998, B 286/98 und vom 24.6.1998, B 998/98 und B 999/98) und weiters auch die Anfechtungsanträge des Verwaltungsgerichtshofes mit den Erkenntnissen vom 1.3.2001, G 109/00 und vom 7.3.2001, G 110/00 abgewiesen.

Im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1.3.2001, G 109/00, wird unter Zitierung der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes darauf hingewiesen, dass im Fall der auf die

gesellschaftsrechtlichen Beziehungen zurückzuführenden Weisungsungebundenheit verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses ihre Indizwirkung für die Lösung der Frage verlieren, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses gegeben sind. Dies trifft vor allem auf folgende zu: fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, Anwendbarkeit typischer arbeitsrechtlicher Vorschriften wie Arbeits- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall, Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegation bestimmter Arbeiten etc.

Insgesamt stellt das in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 für wesentlich beteiligte Gesellschafter normierte Vorliegen "sonst aller Merkmale eines Dienstverhältnisses" auf die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft und auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos ab. Von Bedeutung ist auch noch das Vorliegen einer laufenden (wenn auch nicht notwendig monatlichen) Entlohnung.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft 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.

Dass nach der Rechtssprechung des VwGH laufende Entlohnung allein schon durch die laufenden A-conto-Zahlungen vorliegt, steht außer Zweifel.

Von Unternehmerrisiko kann dann gesprochen werden, wenn ein Steuerpflichtiger durch eigene Geschäftseinteilung bzw. mehr oder weniger zweckentsprechende Organisation den Ertrag seiner Tätigkeit maßgeblich beeinflussen kann, wenn also die Höhe der erzielten Einnahmen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, der Ausdauer und von Zufälligkeiten des wirtschaftlichen Verkehrs abhängig ist. Dabei kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse an: Im Vordergrund dieses Merkmales steht, ob den Steuerpflichtigen in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer tatsächlich das Risiko ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft.

Im vorliegenden Fall wurde die Entgeltvereinbarung so gestaltet, dass dem Geschäftsführer ein fixes Grundentgelt von 480.000 ATS (ab 2001 240.000 ATS) gebührt, und zusätzlich ein prozentueller Anteil am Jahresumsatz und Jahresüberschuss. Der Verwaltungsgerichtshof hat bereits mehrfach ausgesprochen, dass zusätzlich über einen Fixbezug hinausgehende Lohnbestandteile auch bei "klassischen" Dienstnehmern, insbesondere bei leitenden

Angestellten, nicht unüblich sind und kein Unternehmerrisiko begründen (z.B. VwGH 18.2.1999, 97/15/0175 oder 25.9.2001, 2001/14/0051). Eine Entgeltgestaltung, bei der dem Geschäftsführer auch im Fall eines negativem Geschäftsergebnisses noch ein Fixbezug verbleibt, spricht jedenfalls gegen das Vorliegen von Unternehmerrisiko.

Wenn die Berufungswerberin die in den einzelnen Jahren zur Auszahlung gelangten Geschäftsführerentgelte gegenüberstellt und vermeint, dass die hohen Schwankungen für Unternehmerrisiko sprechen würden, so ist zunächst zu bemerken, dass hier jedenfalls nicht wie in der Berufung dargestellt die jährlichen Auszahlungen verglichen werden dürfen, die nur ein Ergebnis aus A-conto-Zahlungen und Restzahlungen im Folgejahr waren, sondern die Honorare laut Vereinbarungen. Dem Geschäftsführer standen erfolgsabhängige Entgeltbestandteile in folgender Höhe zu: 1999 526.032 ATS, 2000 474.019 ATS und 2001 460.907 ATS. Ein Vergleich dieser Beträge zeigt nun keineswegs diese Steigerung um mehr als 50%, wie in der Berufung dargestellt, auf, vielmehr erfuhr das Entgelt hier eine leichte Verminderung.

In diesem Zusammenhang fällt insbesondere auf: Wie auch in der Berufung richtig dargestellt wurde, stiegen die Umsätze in den geprüften Jahren von rund 65 Mio ATS auf rund 131 Mio ATS an, der Gewinn verminderte sich zunächst im Jahr 2000, um im Jahr 2001 wieder anzusteigen. Dennoch wurde ab dem Jahr 2001 eine Entgeltvereinbarung getroffen, bei der der Fixbezug für den Geschäftsführer auf die Hälfte herabgesetzt wurde und der umsatzabhängige Entgeltteil ebenfalls um mehr als die Hälfte reduziert wurde. Diese gegenläufig zur steigenden Ertragslage getroffene Entgeltvereinbarung lässt den Schluss zu, dass auf diese Weise der Geschäftsführerbezug einigermaßen stabil gehalten werden sollte oder jedenfalls eine Steigerung entsprechend der Ertragslage nicht gewollt war.

Nach der ständigen Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann von Einnahmenschwankungen des Geschäftsführers nur dann auf ein Risiko geschlossen werden, wenn ein Zusammenhang zwischen diesen Schwankungen und wirtschaftlichen Parametern der Gesellschaft besteht. Vom Geschäftsführer frei verfügte Änderungen der Höhe seiner Bezüge haben mit einem Risiko, wie es für Unternehmer eigentümlich ist, nichts gemein (z.B. VwGH 18.12.2002, 98/13/0204 und die dort zitierte Vorjudikatur). Trotz der teilweise erfolgsorientierten Honorargestaltung zeigt gerade diese Reduzierung in der Zeit der Umsatzsteigerung, dass die Einnahmenschwankungen auf die freie Gestaltungsmöglichkeit des Geschäftsführers zurückzuführen sind und keinen Rückschluss auf ein allfälliges Unternehmerrisiko zulassen.

Im Sinn dieser Rechtssprechung kann die Bw. auch mit dem Hinweis in der mündlichen Verhandlung, dass im Jahr 2003 durch Gewinnsteigerung der Geschäftsführerbezug auf rund 1 Mio. ATS angestiegen sei, nichts für ihren Standpunkt gewinnen, da bereits im Jahr 1999 – bei wesentlich geringeren Gewinnen – der Geschäftsführerbezug diese Höhe hatte.

Auf Grund dieser Feststellungen weist die Tätigkeit des wesentlich beteiligten Geschäftsführers somit – unter Außerachtlassung der Weisungsgebundenheit – die Merkmale eines Dienstverhältnisses auf, sodass die von der Gesellschaft bezogenen Vergütungen als Einkünfte im Sinn des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind.

Linz, 15. November 2004