

GZ. RV/1337-L/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BwIn., vertreten durch JH Steuerbüro Mag.R. Vejvar-J.Haunschmid KEG, gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt vom 29. Jänner 2001, betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Prüfungszeitraum 1997 bis 2000 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 Berufungswerberin durchgeführten Lohnsteuerprüfung über die Zeit vom 1.1.1997 bis 31.12.2000 wurde festgestellt, dass die an den mit 25 % beteiligten Gf. (geboren 1940) bezahlten Vergütungen nicht in die Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einbezogen worden seien. Auf Grund dieser Feststellungen wurde mit Abgabenbescheid vom 29. Jänner 2001 der auf die Geschäftsführerbezüge entfallende Dienstgeberbeitrag (S 128.205,00 = € 9.317,02) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (S 13.471,00 = € 978,98) nachgefordert.

Dagegen wurde durch die bevollmächtigte Vertreterin berufen. Der Gf. erhalte auf Grund seiner Tätigkeit für die BwIn. einen Gewinnanteil, der rein als Akontierung auf den Gewinnanteil gestaltet sei und damit keineswegs einen "fixen" Bezug darstelle. Das Entnahmerecht sei nicht einmal für sich allein betrachtet ein Indiz für eine Dienstnehmerähnlichkeit. Derartige Vereinbarungen seien zB bei Personengesellschaften auch bei mitarbeitenden Kommanditisten, anerkannten "Mitunternehmern" in der Wirtschaft absolut üblich. Eine Vereinbarung wie die von der BwIn. mit ihrem Gf. getroffene könne nur unter Berücksichtigung des Gesamtbildes der Verhältnisse erfolgen. Die im vorliegenden Fall angewendeten Bestimmungen seien vom Verwaltungsgerichtshof dem Verfassungsgerichtshof mit dem Antrag auf Aufhebung wegen Verfassungswidrigkeit vorgelegt worden. Außerdem würden die tatsächlichen Verhältnisse nach dem Gesamtbild keine Dienstnehmerähnlichkeit ergeben.

Das Finanzamt erließ am 2. November 2001 eine abweisende Berufungsentscheidung. Durch den fristgerecht gestellten Antrag auf Vorlage des Rechtsmittels an die zweite Instanz gilt die Berufung wiederum als unerledigt.

In Beantwortung eines Vorhaltes des UFS legte die bevollmächtigte Vertreterin eine Ablichtung des Werkvertrages vom 31.5.1995 und des Nachtrages vom 7.1.1998 sowie eine Ablichtung einer Vereinbarung vom 28. Dezember 1988 über eine Firmenpensionszusage vor. Weiters erfolgte für jedes Jahr des Prüfungszeitraumes die Vorlage der genauen Berechnung der Geschäftsführervergütung.

### ***Über die Berufung wurde 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 alle Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Abs. 3 des § 41 FLAG bestimmt, dass der Beitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen ist. Arbeitslöhne sind 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.

§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 besagt, dass Bezüge und Vorteile von Personen, die an einer Kapitalgesellschaft nicht wesentlich beteiligt sind, auch dann Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit darstellen, wenn bei einer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG) aufweisenden Beschäftigung die Verpflichtung, den Weisungen eines anderen zu folgen, auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmungen fehlt.

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 EStG) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

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 in den Dienstgeberbeitrag nach dem FLAG richteten, abgelehnt (vgl. 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 verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien 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 folgende: fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, Anwendbarkeit typischer arbeitsrechtlicher Vorschriften wie Arbeits- und Urlaubsregelung, Abfertigung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz, sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegierung von bestimmten Arbeiten (vgl. dazu insbesondere VwGH 23.4.2001, 2001/14/0052, 2001/14/0054, vom 10.5.2001, 2001/15/0061 und vom 17.10.2001, 2001/13/0197).

Insgesamt stellt somit das in § 22 Z 2 Teilstreich 2 EStG 1988 für wesentlich beteiligte Gesellschafter normierte Vorliegen der sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses - abgesehen vom hinzuzudenkenden 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. Dieselbe Beurteilung hat auch für die Einkünftequalifikation nicht wesentlich beteiligter Gesellschafter nach § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 zu gelten, bei denen ebenfalls die Weisungsfreiheit auf Grund gesellschaftsrechtlicher Regelungen außer Betracht zu lassen ist (vgl. VwGH 2001/15/0062 v. 24.10.2002).

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft 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.

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. **Entscheidend sind die tatsächlichen Verhältnisse** (VwGH 26.7.2000, 2000/14/0061 u. v. 27.11.2003, 2001/15/0161). Im Vordergrund dieses Merkmals steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich - in seiner Stellung als Geschäftsführer - das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmensschwankungen trifft. In die Überlegungen einzubeziehen sind auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen aus nicht überwälzbaren Ausgaben ergeben.

Ein gegen Einkünfte iSd § 22 Z 2 Teilstrich 2 bzw. § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG sprechendes Unternehmerwagnis ist nach den VwGH-Erk. vom 27.7.1999, 99/14/0136 und vom 20.11.1996, 96/15/0094 nur dann gegeben, wenn es sich auf die Eigenschaft als Geschäftsführer bezieht. Es kommt nicht auf ein Wagnis aus der Stellung als Gesellschafter oder gar auf das Unternehmerwagnis der Gesellschaft an. Daher weist weder das Unternehmerwagnis auf Grund der Beteiligung, die Haftung für Bankkredite der Gesellschaft (noch der Vergleich des Alleingesellschafter-Geschäftsführers mit einem Einzelunternehmer) auf das Unternehmerwagnis des Geschäftsführers hin.

Hiezu ist festzustellen, dass die Entlohnung des beteiligten Geschäftsführers laut Werkvertrag vom 31. März 1995 wie folgt geregelt wurde:

VI. Der Werkvertragnehmer erhält für seine Tätigkeit ein Honorar in Höhe von 45 % des brutto Cashflows des jeweiligen Wirtschaftsjahres bis zu einem Cashflow von S 1.400.000,-- vom übersteigenden Cashflow erhält der Werkvertragnehmer ein Honorar von 22 %. Brutto-Cashflow ist der handelsrechtliche Gewinn vor Abzug von Geschäftsführervergütungen zuzüglich Zuweisungen unversteuerter Rücklagen, Abschreibungen auf das Anlagevermögen, Zinsenaufwand, Pensions- und Abfertigungsrückstellungen sowie Steuern vom Einkommen und Ertrag abzüglich Erträge aus dem Abgang vom Anlagevermögen und Auflösung von unversteuerten Rücklagen. Die Abrechnung hat binnen einem Monat nach Bilanzerstellung zu erfolgen. In Anrechnung auf die jeweilige Endabrechnung erhält der Werkvertragnehmer monatliche pauschale Gutschriften auf seinem Verrechnungskonto bei der Werkvertraggeberin in Höhe von S 50.000,--. **Eine Einzahlungsverpflichtung bei negativem Cashflow besteht nicht.** Unterschreitet das Jahreshonorar die Akontierungen, ist der Differenzbetrag auf neue Rechnung vorzutragen und kann binnen fünf Jahren zinsenfrei mit zukünftigen Honoraransprüchen verrechnet werden. Zukünftige Akontierungen sind anzupassen.

**Gegebenfalls kommt bei Verlust oder Unterschreitung Punkt VIII. zur Anwendung. Bestehen bei Beendigung des Werkvertrages noch nicht verrechnete Überhänge, ist der Werkvertragsnehmer nur dann nicht zur Rückzahlung verpflichtet, wenn ihm die Generalversammlung die volle Entlastung erteilt.**

VII. Aufwendungen, die ausschließlich durch die Geschäftsführertätigkeit veranlasst sind, wie Sozialversicherungsabgaben und einschlägige Fortbildungskosten sind vom Werkvertragsnehmer selbst zu tragen. Die Werkvertraggeberin stellt dem Werkvertragnehmer für seine Tätigkeit einschließlich der Fahrten von und zum Firmensitz ein dem Firmenimage entsprechendes Fahrzeug zur Verfügung.....

**VIII. Die Vereinbarungen hinsichtlich des Betrages gemäß Punkt VI. haben für den**

**derzeitigen Geschäftsumfang der Auftraggeberin und damit den Tätigkeitsumfang des Werkvertragnehmers Geltung. Sobald hierin eine Änderung eintritt, sind neue Vereinbarungen zu treffen.**

Im Nachtrag (zum Werkvertrag) vom 7.1.1998 wurde lediglich das Entnahmerecht auf den Gewinnanteil mit jährlich S 600.000,-- neu geregelt, wobei die Entnahmen unter Berücksichtigung der finanziellen Situation der Gesellschaft zu erfolgen haben. Die Gesellschaft hat das Recht, nach Vorliegen des Jahresabschlusses die Akontierungen abzuändern.

Unter der Voraussetzung, dass der Gf. in seiner bisherigen Stellung als Geschäftsführer bis zur Vollendung des 60. Lebensjahres für den Betrieb tätig bleibt, soferne bis dahin nicht Erwerbsunfähigkeit eintritt, verpflichtete sich die BwIn mit Pensionsvertrag vom 28. Dezember 1988, dem Gf. eine Firmenpension zu gewähren.

Entsprechend Punkt VI. des obigen Werkvertrages berechnete die Rechtsmittelwerberin für das Kalenderjahr 1997 eine Geschäftsführervergütung von S 632.000,-- für 1998 eine solche von S 759.000,-- für 1999 eine solche von S 779.000,-- und für 2000 eine Geschäftsführervergütung von S 987.000,--. Im Kalenderjahr 2001 war der Gf., der inzwischen das 60. Lebensjahr vollendet hat, nur mehr **zwei Monate tätig** und erhielt dafür Akontozahlungen von S 100.000,--. Die Berechnung der Geschäftsführerentschädigungsgrundlage hat für dieses Jahr einen Verlust ergeben. Eine Rückzahlung der Akontozahlungen, die einem Jahresbezug von S 600.000,-- entsprechen, musste durch den Gf. nicht erfolgen, weil ihm anlässlich seines Ausscheidens die Entlastung erteilt wurde.

Die Bestimmungen des Werkvertrages ermöglichten der BwIn, bei Erwirtschaftung eines Verlustes oder bei Änderung des Tätigkeitsumfanges eine nicht vom Erfolg der BwIn abhängige Vergütung zu beschließen und dadurch eine Nichtentlohnung bei Verlust auszuschließen, was im Kalenderjahr 2001 tatsächlich geschehen ist.

Der Gf. hatte auch einen Firmenpensionsanspruch.

Entsprechend § 1014 ABGB ist die GmbH verpflichtet, dem Geschäftsführer seine Barauslagen zu ersetzen (vgl. Reich-Rohrwig, Das österreichische GmbH-Recht 2/100). Laut Punkt VII des Werkvertrages stand dem Gf. für seine Tätigkeit einschließlich der Fahrten von und zum Firmensitz ein dem Firmenimage entsprechendes Fahrzeug zur Verfügung. Aus den Einkommensteuererklärungen des Gf. für die Kalenderjahre 1997 bis 2000 ist weiters

ersichtlich, dass ihm bei den als Einkünften aus selbständiger Arbeit erklärten Geschäftsführerbezügen neben den Sozialversicherungsbeiträgen keine das 6 %ige Pauschale übersteigenden Ausgaben erwachsen sind.

Bei diesem Sachverhalt liegt nach den Erk. d. VwGH vom 23. 4. 2001, 2001/14/0054, vom 23.4.2001, 2001/14/0052, vom 27.6.2001, 2001/15/0057, vom 12.9.2001, 2001/13/0056 vom 19.6.2002, 2002/15/0084 - 00086 und vom 27.11.2003, 2001/15/0161, kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis beim Geschäftsführer vor. Die vorliegenden Schwankungen der Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers entsprechend der Ertragslage der Gesellschaft lassen noch keinen Rückschluss auf ein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis zu (VwGH 12.9.2001, 2001/13/0203 v. 27.2.2002, 2001/13/0103 v. 28.5.2002, 2001/14/0169 u.v. 12.9.2002, 2002/15/0136). Der vorliegende Fall ist nicht mit dem des VwGH-Erk. vom 29.1.2003, 2002/13/0186 zu vergleichen, weil die grundsätzlich **erfolgsabhängige Vergütung bei Verlust, Änderung des Geschäfts- oder Tätigkeitsumfanges nach Punkt VIII des Werkvertrages geändert werden kann**. Zu der Frage der Kostentragung im Vertretungsfall ist nach dem VwGH 30.4.2003, 2001/13/0320 daran zu erinnern, dass es bei der Beurteilung der Frage nach einem Unternehmerwagnis auf die tatsächlichen Verhältnisse ankommt. Aus den Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen des Gf. ist zu schließen, dass Vertretungskosten im Prüfungszeitraum nicht angefallen sind.

Unbestritten ist, dass laut den vorgelegten Unterlagen die Geschäftsführervergütungen jährlich abgerechnet, wobei pro Kalenderjahr in der Regel zwölf Akontozahlungen geleistet wurden. Somit liegt nach der Rechtsprechung des VwGH eine "laufenden Entlohnung" vor (vgl. Erk. 29.1.2002, 2001/14/0167).

Auch kann bei den vom Geschäftsführer zu erfüllenden Aufgaben (Geschäftsführertätigkeit laut Firmenbuch seit 23.3.1979 mit einer bloß zweimonatigen Unterbrechung im Jahre 1995) die faktische Eingliederung in den betrieblichen Ablauf in organisatorischer Hinsicht nicht bestritten werden. Nach dem VwGH-Erk. 12.9.2001, 2001/13/0180 spricht nämlich die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung für diese Eingliederung.

Der im gegenständlichen Fall zur Anwendung kommende Steuertatbestand stellt nicht darauf ab, welchem Vertragstyp das Zivilrecht das konkrete Anstellungsverhältnis des Geschäftsführers zuordnet (VwGH 10.5.2001, 2001/15/0061). Daher hat der am 31.3.1995 abgeschlossene Werkvertrag keine Bedeutung.

Auf Grund dieser Feststellungen weist die Tätigkeit des beteiligten Geschäftsführers somit - unter Außerachtlassung der Weisungsgebundenheit - die Merkmale eines Dienstverhältnisses auf, sodass die von der Gesellschaft bezogenen Vergütungen des Gf. als Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 oder nach § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. b EStG 1988 in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind.

Die Berufung war als unbegründet abzuweisen.

Linz, 30. Jänner 2004