



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 16

GZ. RV/1534-W/04

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BW., vom 22. Mai 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten, vertreten durch Hofrat Dr. Wolfgang Bichler, vom 7. Mai 2003 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (Sektion A) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1.1.2001 bis 31.12.2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) bietet EDV-Dienste in Niederösterreich an.

Im Zuge einer Lohnsteuerprüfung für den Zeitraum 7.12.2000 bis 31.12.2002 traf der Lohnsteuerprüfer unter anderem die Feststellung, dass für die von der entrichteten Geschäftsführerbezüge an die zu je 50% am Kapital der Bw. beteiligten Gesellschafter Herrn A und Herrn B Dienstgeberbeitrag sowie Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu entrichten sei.

Aktenkundig sind 2 Werkverträge, datiert vom 1.12.2002, die zwischen den Gesellschafter-Geschäftsführern und der Bw. abgeschlossen wurden.

*"Die Gesellschafter-Geschäftsführer treten zu der oa. Gesellschaft in ein Werkvertragsverhältnis, das im Innenverhältnis die Geschäftsführung, auf eigenes und*

wirtschaftliches Risiko, zum Inhalt hat. Beide Vertragspartner erklären ausdrücklich einen Werkvertrag abschließen zu wollen. Die Errichtung eines Dienstvertrages wird von beiden Parteien nicht gewünscht.

Der Werkvertrag wird auf ein Jahr befristet, er endet somit am 30.11.2003. Eine etwaige Verlängerung darüber hinaus, bedarf eines neuen Werkvertrages.

Der Werkvertrag unterliegt keinem Kollektivvertrag, für den Werkvertragnehmer besteht keine betriebliche Ordnungsvorschrift (z.B. Dienstbeginn, wöchentliche Mindest- bzw. Höchstarbeitszeit). Hinsichtlich Arbeitsabfolge und Arbeitsort wird dem Werkvertragnehmer völlige Handlungs- und Weisungsfreiheit – ähnlich einem Unternehmer – eingeräumt.

Der Werkvertragnehmer hat keinen Anspruch auf gesetzlichen Gebührenurlaub. Zu Erholungszwecken, kann im Einvernehmen mit der Geschäftsführung eine Erholungszeit, die Tage, oder auch ganze Wochen umfassen darf, vereinbart werden.

Der Werkvertragnehmer ist berechtigt, im Falle einer Verhinderung eine geeignete dritte Person auf seine Kosten und sein Risiko als Vertretung zu entsenden. Für den Fall der Erkrankung ist keine Krankengeldregelung vorgesehen.

Das Entgelt für die Erbringung obiger Leistungen erfolgt in der Form eines Erfolgshonorars, das vom Cash flow berechnet wird, den die Gesellschaft in einem Wirtschaftsjahr erzielt. Bei einem negativem Cash flow gebührt keine Vergütung; bei einem Cash flow bis zu € 290.000,00 – in Worten Euro zweihundertneunzigtausend – gebührt eine Vergütung von 30 % - dreißig Prozent – des Cash flow, und von einem darüber hinaus gehenden Cash flow 10 % - zehn Prozent -. Diese Vergütung gebührt dem Geschäftsführer nur insoweit, als sie von diesem angefordert wird. Nach Vereinbarung der Gesellschafter berechnet sich der Cash flow aufgrund des steuerlichen Gewinnes eines Geschäftsjahres nach Körperschaftsteuern zuzüglich/abzüglich

- Dotierung oder Auflösung von Rücklagen

- Dotierung oder Auflösung von Rückstellungen

und zuzüglich der im Geschäftsjahr vorgenommenen Absetzung für Abnutzung. Bei Gewährung von Vorschüssen, auf die Herr B und Herr A keinen Rechtsanspruch haben, sind diese Vorschüsse, soweit dieselben die oben angeführten Vergütung übersteigen, unverzüglich nach Feststellen an die Gesellschaft zinsfrei zu erstatten. Die vorstehende Regelung ist nur dann anzuwenden, wenn der für die Gesellschaft tätig werdende Geschäftsführer an der Gesellschaft mit mehr als 25 % - fünfundzwanzig Prozent – beteiligt ist. Im übrigen ist die Festsetzung der Vergütung für den einzelnen Gesellschafter eine Beschlussfassung in der Generalversammlung bzw. dem einzelnen Werkvertrag vorbehalten,

*ebenso auch die Festsetzung einer allfälligen Zuerkennung von Umsatzprovision, Gewinnbeteiligung der Bonusgewährung. Der Betrag von € 290.000,00 unterliegt einer Wertsicherung nach dem Verbraucherpreisindex 1996 im Verhältnis der am Bilanzstichtag bestehenden Werte gegenüber dem Indexwert am Bilanzstichtag des Vorjahres.*

*Für die betrieblich veranlasste Reisetätigkeit kann der Werkvertragnehmer, sofern vorhanden, einen Firmen PKW nutzen. Entscheidende Betriebskosten trägt gegen Belegvorlage – die Bw. Das Fahrzeug kann auch für Fahrten im üblichen privaten Rahmen verwendet werden. Über die Steuerpflicht dieses Sachbezuges ist der Werkvertragnehmer informiert und erklärt diesen in seiner Steuererklärung einzubekennen. Andere Reiseaufwendungen (Bahn- und Flugtickets), werden ebenfalls gegen Vorlage des Originalbeleges von der Bw. ersetzt.*

*Der vorliegende Werkvertrag sieht keine Regelung im ASVG, vielmehr eine solche im GSVG vor. Der Werkvertragnehmer hat die Beitragsvorschriften der Sozialversicherungsanstalt der Gewerblichen Wirtschaft aus seinem Honorarentgelten zu bestreiten,*

*Der vorliegende Werkvertrag sieht keinen Lohnsteuerabzug vor. Der Werkvertragnehmer bezieht Einkünfte aus Gewerbebetrieb und hat für die Abgabe einer Einkommen- und Umsatzsteuererklärung selber Sorge zu tragen. Die vierteljährlich zu entrichtende Einkommensteuer – Vorauszahlungen und die einmal jährlich zu erwartende Abschlusszahlung auf Grund der Veranlagung hat der Werkvertragnehmer ebenfalls aus seinen Honorarentgelten zu bestreiten.*

*Die im vorliegenden Werkvertrag vereinbarte Leistungsabgeltung ist der Umsatzsteuer zu unterziehen. Es ist der Normalsteuersatz anzuwenden. Vorliegender Vertrag wird als Rechnung im Sinne des § 11 (2) UStG 1994 anerkannt. die einmal jährlich stattfindende Abrechnung anlässlich der Bilanzierung hat schriftlich, in Anwendung der Bestimmungen des § 11 (1) UStG 1994 zu erfolgen".*

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Lohnsteuerprüfung und erließ am 7.5.2003 einen entsprechenden Bescheid, in dem Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Bezüge der Gesellschafter-Geschäftsführer vorgeschrieben wurde.

Am 12.5.2003 erhob die Bw. gegen "den Steuerbescheid vom 7.5.2003" das Rechtsmittel der Berufung.

Die Berufung betraf die zu Unrecht vorgeschriebenen Lohnabgaben an Dienstgeberbeitrag von € 26.534,96 und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von € 2.885,33; insgesamt somit € 29.420,29.

Die Bw. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 18.10.2000 gegründet und am 23.11.2000 beim Landes- (als Handelsgericht) St. Pölten eingetragen.

Als handels- und gewerberechtliche Geschäftsführer sind Herr A und Herr B , bestellt. Ihre Anteile am Stammkapital betragen je 50 %.

Die Regelung betreffend die Abgeltung der Geschäftsführerbezüge erfolge in separaten Werkverträgen, die eine ergebnisorientierte "Entlohnung" (Abhängig vom Cash – flow eines Jahres), vorsehe. Die Werkverträge betreffend die Geschäftsführung, seien dem Prüfungsorgan in Kopie zur Verfügung gestellt worden.

Das Geschäftsfeld der Bw. beinhaltet "die Beratung und Schulung im Bereich der ADV". Zur Abwicklung des Tagesgeschäftes bedient sich die Bw. – zusätzlich zur Tätigkeit der beiden Gesellschafter – der "Arbeitskraft" von Erfüllungsgehilfen, die ebenfalls ausschließlich im Werkvertrag entlohnt werden.

Sowohl Erfüllungsgehilfen, als auch Gesellschafter – Geschäftsführer erklären ihr Honorarnotenbezüge als gewerbliche Einkünfte. Die Honorare werden monatlich zuzüglich Umsatzsteuer gestellt.

Die Einstufung der Gesellschafter- Geschäftsführerhonorare als "Gewerbliche Einkünfte" erfolgte deshalb, weil die im § 22 Z.2, Teilstrich 2 geforderten Voraussetzungen nicht zur Gänze zutreffen.

Die besagte Bestimmung ist nur dann anzuwenden, wenn die Beschäftigung solcher Personen (Gehälter und sonstige Vergütungen) – alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist.

Wie den Werkverträgen von Herrn A und Herrn B zu entnehmen sei, erfolge die Ermittlung der Vergütungen in Abhängigkeit des Cash flows, dessen Berechnung im Werkvertrag eindeutig geregelt sei. Bei negativem Cash flow erfolge keine Vergütung (Tragung eines Unternehmerwagnisses).

Die Geschäftsführer hätten das Recht, auf die erfolgsabhängigen Geschäftsführerhonorare Vorschüsse abzurufen. Bei den vom Prüfungsorgan festgestellten Bemessungsgrundlagen für Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag handle es sich exakt um die ausbezahlten Vorschüsse.

In der Folge werde die Berechnung der Bezüge für das Jahr 2001 dargestellt:

Steuerlicher Gewinn 2001 lt. SB:	€	251.677,65			
- Körperschaftsteuer 2001 lt. SB:	"	81.986,15			
+ Dotierung von Rücklagen:	"	0,00			
+ Dotierung Bilanzrückstellung:	"	3.500,00			
+ Ordentliche Anlagenabschreibung:	"	4.011,16			
+ GF HN Vorschüsse:	"	280.593,50			
Zwischensumme:	€	457.796,16			

	€	290.000,00	* 30 %	€	87.000,00
	"	167.796,16	* 10 %	"	16.779,62
				€	103.779,62
- Summe ausbezahlter GF HN – Vorschüsse 2001:				€	140.291,71
= Differenz (außerhalb der WV – Regelung):				€	36.512,09

Es werde der Antrag gestellt, die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der lohnabhängigen Abgaben (Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag) des Jahres 2001 auf € 36.512,09 zu vermindern.

Eine exakte Berechnung der Werte 2002 könne erst nach Fertigstellung des Jahresabschlusses (Termin 31.05.2003) erfolgen.

Am 23.9.2004 wurde die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

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

Unstrittig ist, dass die beiden Geschäftsführer an der Bw. im Streitzeitraum zu je 50% beteiligt waren.

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.

Gemäß § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 gehören zu den Einkünften 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. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt. Die Beteiligung durch Vermittlung eines Treuhänders oder einer Gesellschaft steht einer unmittelbaren Beteiligung gleich. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind auch die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die für eine ehemalige Tätigkeit einer Person gewährt werden, die in einem Zeitraum von zehn Jahren vor Beendigung ihrer Tätigkeit durch mehr als die Hälfte des Zeitraumes ihrer Tätigkeit wesentlich beteiligt war. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind weiters Zuwendungen von Privatstiftungen im Sinne des § 4 Abs 11, soweit sie als Bezüge und Vorteile aus einer bestehenden oder früheren Beschäftigung (Tätigkeit) anzusehen sind."

Nach ständiger Rechtsprechung ist dem Tatbestandsmerkmal "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" das Verständnis beizulegen, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses gegeben sein müssen. Dabei ist allerdings vom Vorliegen einer - auf Grund des gesellschaftsrechtlichen Verhältnisses fehlenden - Weisungsgebundenheit auszugehen (für viele: VwGH 28. 11. 2001, 2001/13/0186) und sodann zu beurteilen, ob die Merkmale der Unselbständigkeit oder jene der Selbständigkeit im Vordergrund stehen (für viele VwGH 10. 5. 2001, 2001/15/0061; VwGH 29. 5. 2001, 2001/14/0077).

Der Gesellschafter-Geschäftsführer bezieht Einkünfte nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich, wenn bezogen auf die tatsächlichen Verhältnisse feststeht,

- dass er zufolge kontinuierlicher und über einen längeren Zeitraum andauernder Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in das Unternehmen eingegliedert ist (bspw. VwGH 18. 7. 2001, 2001/13/0076; VwGH 17. 12. 2001, 2001/14/0194),
- dass er eine laufende - wenn auch nicht notwendig monatliche (bswp. VwGH 18. 7. 2001, 2001/13/0150) - Entlohnung bezieht und
- dass er kein deutlich ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko trägt, ihn also weder das ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen noch jenes der Schwankungen ins Gewicht fallender nicht überwälzbarer Ausgaben trifft (VwGH 21. 9. 1999, 99/14/0255; VwGH 26. 7. 2000, 2000/14/0061; VwGH 17. 10. 2001, 98/13/0185, s Anm 141 und 141b).

Diese drei Merkmale mussten nach der Rechtsprechung bis zum Erkenntnis des VwGH vom 10. 11. 2004, 2003/13/0018, kumulativ gegeben sein und waren grundsätzlich als gleichwertig anzusehen.

Zum Vorliegen dieser Merkmale bei einem Gesellschafter-Geschäftsführer gibt es eine Vielzahl von Entscheidungen des VwGH; auf die Zusammenfassung in *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 22 Anm. 139 ff und in der Berufungsvorentscheidung darf verwiesen werden.

Mit Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10. 11. 2004, 2003/13/0018, hat der VwGH seine bis dahin vertretene Rechtsauffassung - auch im Lichte der bisher in zahlreichen Verfahren gewonnenen Erfahrungen - dahingehend revidiert, dass in Abkehr von der Annahme der Gleichwertigkeit der oben genannten Merkmale die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerwagnisses und des laufenden Anfallens einer Entlohnung in den Hintergrund zu treten haben und entscheidende Bedeutung vielmehr dem Umstand zukomme, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist.

Liegt bei der Tätigkeit eines Gesellschafters für seine Gesellschaft eine auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführende Weisungsungebundenheit vor, sind dem Erkenntnis zufolge im Falle der klar erkennbaren Eingliederung des Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft alle weiteren Merkmale, die vor dem Hintergrund einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis wären für das Vorliegen des Tatbestandes nach Z 2 Teilstrich 2 ebenso irrelevant wie die zivilrechtliche Gestaltung der Leistungsbeziehung.

Die Eingliederung sieht der VwGH mit jeder nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbaren Tätigkeit gegeben, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken in ihrem Betätigungsfeld, verwirklicht wird.

Es ergibt sich schon allein aus der laufenden Wahrnehmung der Aufgaben des alleinigen Geschäftsführers die Eingliederung des Geschäftsführers in den betrieblichen Organismus der Bw.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 21. Februar 2007