



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

---

Außenstelle Graz  
Senat 6

GZ. RV/0354-G/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Wirtschaftstreuhänder Caser & Mag. Kager Steuerberatung KEG, gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag über den Zeitraum 1.1.1996 bis 31.12.2000 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

Im Zuge einer den Zeitraum 1996 bis 2000 umfassenden Lohnabgabenprüfung stellte der Prüfer fest, dass für die im strittigen Zeitraum den Geschäftsführern vergüteten Bezüge kein Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschlag zum

Dienstgeberbeitrag abgeführt wurde. Das Finanzamt erließ daraufhin unter Hinweis auf die ab 1994 geltende Rechtslage den gegenständlich angefochtenen Bescheid.

In der den Prüfungszeitraum 1998 bis 2000 betreffenden Berufung wurde ausgeführt, dass Herr R jun. bis Ende 1997 zu 25 % an der GmbH beteiligt und im Angestelltenverhältnis tätig gewesen sei. Mit Wirkung Anfang 1998 hätte er die Geschäftsführungsbefugnis und weitere 50 % der GmbH von seinem Vater im Schenkungswege erhalten. Zur gleichen Zeit sei ebenfalls ein Vertrag über eine "Schenkung auf den Todesfall" hinsichtlich der restlichen 25 % von Frau R sen. an Herrn R jun. errichtet worden. Damit sei Herr R jun. quasi 100%iger Gesellschafter und Alleingeschäftsführer. Die Geschäftsführervergütung sei in einem eigenen Vertrag geregelt worden. Die Vereinbarung sei absolut nicht dienstnehmerähnlich (nicht weisungsgebunden, keine fixe Arbeitszeit, keine Urlaubsregelung, kein Auslagenersatz, keine Reisekosten, jährliche Befristung des Vertrages etc.). Hinsichtlich der Vergütung bestehে volles Unternehmerrisiko.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung kommt das Finanzamt zusammengefasst zu dem Ergebnis, dass der seit Beginn des Jahres 1998 betraute Geschäftsführer in den geschäftlichen Organismus der GmbH eingebunden und die Geschäftsführervergütung zwar erfolgsabhängig sei, im Vordergrund jedoch das Merkmal stehe, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen treffe, wobei es auf die tatsächlichen Verhältnisse ankomme. Es würden die Merkmale überwiegen, die man auch bei einem Dienstverhältnis vorfindet.

In dem dagegen erhobenen Vorlageantrag wird zu bedenken gegeben, dass alleine die Tatsache, dass ein gut geführtes Unternehmen, das kontinuierlich Gewinne abwerfe und es dadurch bisher zu keinen allzu großen Schwankungen der gewinnabhängigen Tantieme gekommen sei, nicht geeignet sei, das Unternehmerrisiko der Geschäftsführervergütung grundsätzlich in Zweifel zu ziehen.

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

Gem. § 41 Abs. 1 FLAG haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Gem. § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. Nr. 818, sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd § 22 Z. 2 EStG 1988.

Gem. § 41 Abs. 3 FLAG idF BGBI. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gem. § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z. 2 EStG 1988.

Nach § 22 Z. 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 fallen unter die Einkünfte aus selbstständiger 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 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Die Regelung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, findet sich in § 57 Abs. 4 und 5 HKG idF BGBI. 958/1993 bzw. § 57 Abs. 7 und 8 HKG idF BGBI. 661/1994.

Wie der Verwaltungsgerichtshof seit den Erkenntnissen vom 18.9.1996, 96/15/0121, und vom 20.11.1996, 96/15/0094, in ständiger Rechtsprechung erkennt, ist dem in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 enthaltenen 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 das Vorliegen der auf Grund des gesellschaftsrechtlichen Verhältnisses fehlenden Weisungsgebundenheit anzunehmen. Sodann ist zu beurteilen, ob die Merkmale der Unselbstständigkeit oder jene der Selbstständigkeit im Vordergrund stehen (vgl. VwGH vom 10.5.2001, 2001/15/0061).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. hiezu die im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1.3.2001, G 109/00, zitierte hg. Judikatur) stellt das steuerliche Dienstverhältnis auf die Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers sowie des Fehlens des Unternehmerwagnisses ab; nach dieser Rechtsprechung ist in Zweifelsfällen zudem auf weitere Kriterien (wie beispielsweise laufenden Arbeitslohn, Pflicht zur persönlichen Arbeitsleistung, fixe Arbeitszeit, fixer 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 zu erfolgen hat (vgl. nochmals das Erk. des Verfassungsgerichtshofes G 109/00).

Der Verfassungsgerichtshof hat in dem oben 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 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. Ebenso hat der Verfassungsgerichtshof aufgezeigt, dass dies insbesondere für die Merkmale der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens und des Fehlens des Unternehmerwagnisses nicht zutrifft. Zu den Merkmalen, die in diesem Sinn vor dem Hintergrund der Weisungsgebundenheit ihre Indizwirkung verlieren, gehören nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor allem folgende (vgl. hierzu auch Arnold, ÖStZ 2000, 639f): fixe Arbeitszeit (VwGH vom 22.9.2000, 2000/15/0075, VwGH vom 30.11.1999, 99/14/0270, und vom 27.7.1999, 99/14/0136), fixer Arbeitsort (Erk. vom 30.11.1999, 99/14/0226), arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit (Erk. vom 24.2.1999, 98/13/0014), Anwendbarkeit typisch arbeitsrechtlicher Vorschriften, wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz (Erk. vom 26.4.2000, 99/14/0339, und vom 27.1.2000, 98/15/0200), sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegierung von bestimmten Arbeiten (Erk. vom 26.4.2000, 99/14/0339).

Zusammenfassend kann somit, wie der Verwaltungsgerichtshof im Erk. vom 23.4.2001, 2001/14/0054, erkannt hat, festgestellt werden, dass das in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 normierte Vorliegen der sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses abgesehen vom hinzuzudenkenden Merkmal der Weisungsgebundenheit vor allem auf folgende Kriterien abstellt: die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft und das Fehlen des Unternehmerwagnisses. Von Bedeutung ist noch das Merkmal der laufenden (wenn auch nicht notwendig monatlichen) Entlohnung.

Bei der Anwendung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 ist ausgehend (vor allem) von den im letzten Absatz genannten Kriterien zu beurteilen, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die für ein Dienstverhältnis sprechenden Kriterien im Vordergrund stehen (vgl. die hg. Erk. vom 23.4.2001, 2001/14/0054, und 2001/14/0052).

Ein 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 (vgl. VwGH vom 23.4.2001, 2001/14/0054, und 2001/14/0052). Im Vordergrund steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich – in seiner Stellung als Geschäftsführer - das Wagnis ins

Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft. Auf ein Wagnis aus der Stellung als Gesellschafter oder gar auf das Unternehmerwagnis der Gesellschaft kommt es nicht an.

Nach dem Vertrag über die Besorgung der Geschäftsführung erhält der Geschäftsführer vom Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit für die ersten S 2.000.000,- 30 %, von S 2.100.000,- bis 3.000.000,- 20 %, von S 3.100.000,- bis 4.000.000,- 15 %, von S 4.100.000,- bis 5.000.000,- 10 % und für darüber hinausgehende Beträge 5 %. Über die Tantieme (Vergütung) kann der Geschäftsführer erst nach Gewinnfeststellung und Gesellschafterbeschluss verfügen. Allerdings ist der Geschäftsführer berechtigt als Prämienakonto der GmbH bis zu S 720.000,- im laufenden Jahr zu verrechnen, wobei auf die Liquiditätssituation Bedacht zu nehmen ist. Sollte die ergebnisabhängige Tantieme geringer sein als das Prämienakonto, wird der Geschäftsführer mit diesem Differenzbetrag belastet bzw. ist dieser an die GmbH zurückzuzahlen.

Aus dem Geschäftsführerentgeltskonto für das Jahr 1998 ist ersichtlich, dass dem Geschäftsführer 12-mal S 60.000,-, in Summe daher S 720.000,- gutgeschrieben wurden. In den Jahren 1999 und 2000 wurden ihm zwar nicht regelmäßig S 60.000,- monatlich, aber in Summe ebenfalls jährlich S 720.000,- gutgeschrieben. Dem Erfordernis einer laufenden Lohnauszahlung ist auf Grund dieser Verbuchung der Geschäftsführerbezüge jedenfalls Genüge getan, da es für die Annahme einer laufenden Entlohnung sogar (noch) ausreicht, wenn die Geschäftsführervergütung dem Verrechnungskonto jährlich gut geschrieben wird (vgl. VwGH vom 18.9.2003, 2001/15/0151).

Hinsichtlich der Berechnung des Geschäftsführergehalts nach dem Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit hat das Finanzamt in seiner Berufungsvorentscheidung aufgezeigt, dass es, um den Vorauszahlungsbetrag von S 720.000,- zu erreichen, notwendig ist, dass das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit bei ca. S 1.900.000,- jährlich liegen müsse. Wenn das Ergebnis darüber liege, ergebe das eine Nachzahlung, liege es darunter komme es zu einer Rückforderung. Im Durchschnitt der letzten 8 Jahre (1993 bis 2000) liege das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit bei ca. S 4.000.000,- jährlich. Daraus würde sich neben der Vorauszahlung eine durchschnittliche Nachzahlung von S 300.000,- ergeben. Diese Betrachtung lasse den Schluss zu, dass die Geschäftsführervergütung zwar erfolgsabhängig sei, jedoch der Vorauszahlungsbetrag kontinuierlich zufließe, durchschnittlich es zu einer Nachzahlung/Tantieme komme und etwaige Rückforderungen nicht gleich, sondern mit späteren Nachzahlungsansprüchen ausgeglichen werden könnten.

Vorauszuschicken ist, dass die Entlohnung entsprechend der Ertragslage nach der Verkehrsauffassung auch bei Dienstverhältnissen, vor allem bei Arbeitnehmern in leitender Position, wie auch die Delegierung von Arbeit und die Heranziehung von Hilfskräften beim leitenden Führungspersonal eine nicht unübliche Vorgangsweise und kein spezifisches Merkmal einer selbstständigen Tätigkeit ist (VwGH vom 27.7.1999, 99/14/0136 und vom 26.4.2000, 99/14/0339). Dem im Vorlageantrag vorgebrachten Einwand, wonach ein gut geführtes Unternehmen, das kontinuierlich Gewinne abwerfe und es dadurch bisher zu keinen allzu großen Schwankungen der gewinnabhängigen Tantieme gekommen sei, nicht geeignet sei, das Unternehmerrisiko der Geschäftsführervergütung grundsätzlich in Zweifel zu ziehen, ist die Rechtsprechung des VwGH entgegen zu halten. In seinem Erkenntnis vom 21.12.1999, 99/14/0255, hat der VwGH erkannt, dass es darauf ankommt, ob den Geschäftsführer tatsächlich das Wagnis der Einnahmenschwankungen trifft oder ob in Wahrheit – etwa im Hinblick auf die Gewinnentwicklung der Gesellschaft – kein oder nur ein geringes Wagnis vorliegt. Wenn im strittigen Jahr 1999 das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit auf ca. S 1.800.000,- gesunken ist und der Geschäftsführer demnach eine zu hohe Vorauszahlung in Höhe von S 180.000,- erhalten hat, wird dies bereits im nächsten Jahr 2000 ausgeglichen, indem das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit auf S 7.400.000,- ansteigt und dem Geschäftsführer zusätzlich zu seiner Vorauszahlung eine Nachzahlung in Höhe von S 450.000,- gebührt. Auf Grund der annähernd gleichmäßigen Entwicklung der gewinnabhängigen Entgelte des Geschäftsführers kann ein tatsächlich ins Gewicht fallendes einnahmenseitiges Unternehmerrisiko des Gesellschafter-Geschäftsführers gesamt gesehen nicht festgestellt werden, wobei auch unter Berücksichtigung der in der Berufung genannten Erkenntnisse des VwGH 2000/14/0061 und 2000/15/0075, und des zitierten Artikels von Zorn in SWK 11/2001, S 350, es zu keiner anderen Beurteilung kommt.

Ausgabenseitig ist anzuführen, dass der ab 1998 tätige Geschäftsführer in seinen Einkommensteuererklärungen für die strittigen Jahre lediglich das Betriebsausgabenpauschale gem. § 17 EStG 1988 geltend gemacht hat. Ein wesentliches ausgabenseitiges Wagnis kann daraus nicht abgeleitet werden. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer die Beiträge an die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft selbst bezahlt hat.

Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 23.4.2001, 2001/14/0054, ist die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss (vgl. Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zur

Einkommensteuer und Körperschaftsteuer<sup>21</sup>, § 19 Anm. 72f). Die Judikatur des VwGH ist von einem funktionalen Verständnis des Begriffes der Eingliederung des Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der GesmbH geprägt. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für die Eingliederung (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 21. Dezember 1999, 99/14/0255, vom 27. Jänner 2000, 98/15/0200, und vom 26. April 2000, 99/14/0339). Laut Firmenbuch vertritt der Geschäftsführer die Berufungswerberin ununterbrochen seit 1.1.1998.

Als Aufgabengebiet hat der Geschäftsführer nach dem Geschäftsführervertrag im Wesentlichen die ihn als handels- und gewerberechtlichen Geschäftsführer üblicherweise treffenden Aufgaben einschließlich aller damit zusammenhängenden Vertretungshandlungen wahrzunehmen. Er hat neben allen kaufmännischen Agenden genauso den Einkauf und Verkauf zu leiten. Weiters hat er die ihm übertragenen Agenden bestmöglich zu erbringen, um die GmbH-Ziele, wie Gewinnoptimierung, beständige Marktpositionierung etc. zu erreichen. Diese Tätigkeiten des Geschäftsführers setzen unter Berücksichtigung der bereits jahrelangen Dauer eine funktionale Einbindung des Geschäftsführers in den Organismus der Berufungswerberin eindeutig voraus. Es ist daher von einer Eingliederung des Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der Berufungswerberin auszugehen.

Im Ergebnis wird die Auffassung vertreten, dass die Beschäftigung des ab 1998 tätigen Geschäftsführers ungeachtet seiner gleichzeitigen Eigenschaft als wesentlich beteiligter Gesellschafter mit Ausnahme der Weisungsgebundenheit sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist. Der Gesellschafter-Geschäftsführer erzielt aus der Geschäftsführertätigkeit demnach Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstich 2 EStG 1988, weshalb er iSd Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG in der ab dem Jahr 1994 anzuwendenden Fassung Dienstnehmer ist. Dies löst die Pflicht aus, von den Bezügen des Geschäftsführers den Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag abzuführen.

Die Berufung war daher, wie aus dem Spruch ersichtlich, vollinhaltlich abzuweisen.

Graz, 7.Juni.2004