



GZ. RV/1384-L/02

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Willibald Hofbauer, gegen den Bescheid des Finanzamtes Vöcklabruck betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Prüfungszeitraum 1998 bis 2000 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 Vöcklabruck hat mit Haftungs- und Abgabenbescheid vom 21. September 2001 den Arbeitgeber für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer in Höhe von 1.582,60 € in Anspruch genommen und den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen in Höhe von 3.612,57 € sowie

den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von 228,63 € für den Prüfungszeitraum 1998 bis 2000 nachgefordert.

Dagegen wurde eine Berufung eingebracht. Strittig ist, ob die in den Kalenderjahren 1998 bis 2000 an die wesentlich beteiligte Geschäftsführerin 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 Einkommensteuer- gesetzes 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 Kalender- monat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrund- lage). Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b des Einkommensteuer- gesetzes 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 1998, 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. März 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 - 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-Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegierung 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).

Vom wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer werden Einkünfte iSd § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 erzielt, wenn - bezogen auf die tatsächlich vorzufindenden Verhältnisse - feststeht,

- dass der Gesellschafter Geschäftsführer zufolge kontinuierlich und über einen längeren Zeitraum andauernden Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in den Organismus des Betriebes seiner Gesellschaft eingegliedert ist,
- dass ihn nicht ein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko trifft, und
- dass er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhält.

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, wobei es - wie der Verwaltungsgerichtshof z.B. im Erkenntnis v. 18.12.2002, Zl. 2001/13/0202, ausgeführt hat, nicht darauf ankommt, dass jährlich ein

neuer "Werkvertrag" abgeschlossen wird. Auf Grund der von der Geschäftsführerin zu erfüllenden Aufgaben ("Führung der Bücher und Aufzeichnungen des Unternehmens, Personalverrechnung, Zahlungsverkehr, Werbung; laut § 4 des Geschäftsführer-Werkvertrages v. 28.8.1997 obliegt ihr als Geschäftsführerin die Lenkung und Überwachung des Unternehmens. Sie hat insbesondere für die wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Belange der Gesellschaft in bestmöglicher Weise zu Gunsten aller Gesellschafter Sorge zu tragen"), denen sie unbestritten auch nachgekommen ist, kann nicht bestritten werden, dass diese eine faktische Eingliederung in den betrieblichen Ablauf forderten und zwar in zeitlicher, örtlicher und organisatorischer Hinsicht. 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).

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 Merkmals 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.

Im gegebenem Fall erhielt die Geschäftsführerin folgende Beträge ausbezahlt:

1998: 313.000,00 ATS

1999: 365.919,00 ATS

2000: 419.372,00 ATS.

Dem stehen nachstehende Gewinne des Unternehmens gegenüber:

1998: 104.083,00 ATS

1999: 120.841,00 ATS

2000: 93.592,00 ATS.

Auffallend ist, dass der Geschäftsführerin trotz des geringeren Gewinnes des Unternehmens im Jahr 2000 eine höhere Vergütung gewährt wurde. Auf Grund von Schwankungen der Bezüge könnte nur dann auf ein Risiko des Geschäftsführers geschlossen werden, wenn ein Zusammenhang zwischen diesen Schwankungen und wirtschaftlichen Parametern (insbesondere dem wirtschaftlichen Erfolg) der Gesellschaft besteht. Ein derartiger Zusammenhang ist jedoch nicht erkennbar. Frei verfügte Änderungen der Höhe der Bezüge

haben mit einem Risiko, wie es für Unternehmer eigentlich ist, nichts gemein.

§ 7 des Geschäftsführer-Werkvertrages beinhaltet Folgendes:

„Die Entlohnung der Auftragnehmerin wird mit einem Brutttopauschalhonorar von 22.000,00 pro Monat vereinbart. Zusätzlich wird die Gesellschaft die gesetzliche Sozialversicherung für die Auftragnehmerin bezahlen. Das obige Pauschale erhöht sich jährlich mit der durchschnittlichen Steigerung des Verbraucherpreisindexes 1986 nach Bekanntgabe durch das statistische Zentralamt rückwirkend ab Jänner des Folgejahres. Das Brutttopauschalhonorar wird wertgesichert. Die Wertsicherung erfolgt im Ausmaße der prozentuellen Erhöhung der Kollektivverträge für Metallarbeiter. Das Monatspauschalentgelt gebührt 12 mal im Jahr. Für Zeiträume, für die von der Auftragnehmerin ein Stellvertreter auf Kosten der Gesellschaft bestellt wird, entfällt der Entgeltanspruch. § 9 des Vertrages regelt die Voraussetzungen für die Gewährung einer Tantieme. Hierfür gilt als Bemessungsgrundlage das Jahresergebnis vor den Positionen "Rücklagenbewegung" (Reservenbewegung) und "erfolgsabhängige Steuern". Dass die Vereinbarung gewinnabhängiger Tantiemen auch bei klassischen Dienstverhältnissen leitender Angestellter nicht ungewöhnlich ist, hat der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt ausgesprochen (z.B. Erkenntnis v. 25.9.2001, ZI. 2001/14/0051).

Von einer laufenden Entlohnung kann auf Grund der monatlichen Akontobeträge ebenfalls ausgegangen werden. Entsprechend der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist es zudem nicht von wesentlicher Bedeutung, dass die Auszahlung der Geschäftsführervergütung nicht in 14 Teilbeträgen erfolgt, weil bei einem wesentlich Beteiligten die Begünstigungsmöglichkeit für einen 13. und 14. Monatsbezug nicht besteht.

Ein Risiko ins Gewicht fallender Schwankungen der Ausgaben wurde von der Bw. nicht dargetan. § 8 des Geschäftsführer-Werkvertrages beinhaltet außerdem Regelungen bezüglich der Spesen:

"Der Geschäftsführerin sind die bei für die Gesellschaft durchgeführten Geschäftsreisen entstehenden Auslagen zu den nach den steuerlichen Vorschriften zulässigen Bedingungen und Sätzen zusätzlich zum vereinbarten Honorar zu ersetzen. Dies gilt auch für im Interesse der Gesellschaft mit einem der Auftragnehmerin persönlich gehörigen PKW durchgeführte Fahrten einschließlich der Fahrt zum Büro. Darüber hinausgehende Spesen für die Geschäftsführung z.B. Telefon und Büro in der eigenen Wohnung, Fachliteratur für den Eigenbedarf, Bezahlung von Hilfskräften etc. hat die Auftragnehmerin selbst zu tragen". Wie in der Beantwortung des Fragebogens erklärt wird, war eine Vertretung der Geschäftsführerin im Prüfungszeitraum nicht erforderlich. Diesbezüglich sind somit auch keine Kosten entstanden.

Zu beachten ist zudem, dass die GmbH entsprechend § 1014 ABGB verpflichtet ist, dem Geschäftsführer seine Barauslagen zu ersetzen (vgl. Reich-Rohrwig, Das österreichische GmbH-Recht 2/100). Für die Frage des Unternehmerwagnisses ist es auch nicht relevant, wer die Sozialversicherungsbeiträge trägt, zumal sich deren Höhe von vornherein abschätzen und bei der Vereinbarung der Höhe der Entlohnung berücksichtigen lässt. Die zivilrechtliche Einordnung des Leistungsverhältnisses eines wesentlich Beteiligten einer Kapitalgesellschaft zu dieser ist, wie der Verwaltungsgerichtshof schon wiederholt ausgesprochen hat, für die Beurteilung des Vorliegens von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 irrelevant.

Dieser Sachverhalt lässt somit kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis bei der wesentlich Beteiligten 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, 7. Juni 2004