



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 27. September 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wels vom 17. August 2004 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 1999 bis 31. Dezember 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Anlässlich einer bei der Berufungserberin durchgeführten Lohnsteuerprüfung wurde festgestellt, dass an den zu 100% an der Gesellschaft beteiligten Geschäftsführer W neben Auslagenersätzen und einer Pensionsusage auch Arbeitsentgelte ausbezahlt wurden und diese nicht in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrags zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag einbezogen wurden. Der Geschäftsführer übt diese Tätigkeit bereits seit vielen Jahren aus. Zum Geschäftsführungsverhältnis lag ein mit 13.9.2001 datierter schriftlicher Vertrag vor, der als "Berechtigungsvertrag" betitelt wurde und dem Geschäftsführer eine Berechtigung zur Führung des Unternehmens einräumt. Die Arbeitsentgelte betrugen in den Jahren 1999 und 2000 je 120.000 S, im Jahr 2002 10.000 €. Im Jahr 2001 wurde keine Geschäftsführervergütung ausbezahlt. Der Prüfer vertrat die Ansicht, dass von diesen Beträgen Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu entrichten sei.

---

Das Finanzamt schloss sich der Ansicht des Prüfers an und forderte mit den oben angeführten Bescheiden den darauf entfallenden Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nach.

Gegen die Bescheide wurde Berufung eingebracht, die im Wesentlichen folgendermaßen begründet wurde: Der Geschäftsführer sei mit dieser Vorschreibung nicht einverstanden. Er hätte bereits in einer bei der Prüfung eingeholten Niederschrift volles Unternehmerwagnis, kein laufendes Gehalt, keine Eingliederung innerhalb der innerbetrieblichen Abläufe und das Risiko der Gehaltsreduzierung erklärt. Der Prüfer hätte nur auf verschiedene verwaltungsgerichtliche Erkenntnisse verwiesen. Außerdem hätte der Prüfer auch die erfolgsabhängigen Zahlungen der Arbeitsentgelte festgestellt und Kenntnis von den nicht laufenden (monatlichen) Zahlungen und den deutlichen Schwankungen gehabt. Wenn der Prüfer daher festgestellt hätte, dass kein Unternehmerwagnis erkennbar sei, dann hätte er sich nicht mit dem konkreten Sachverhalt auseinandergesetzt. Das Unternehmen beschäftige sich mit der Beratung über die Veranlagung von Kundenvermögen und die Vermittlung von Geschäftsgelegenheiten und bestehe aus dem Geschäftsführer und drei angestellten Mitarbeiterinnen. Der Geschäftsführer berate den Kunden und vermitte Wertpapiere, die Abwicklung des Geschäfts obliege den Mitarbeitern. Er schließe auch mit selbständigen Vermittlern oder Beratern Verträge ab, einmal hätte er eine Beratungsvereinbarung mit einer österreichischen Kapitalanlagegesellschaft geschlossen. Ausschließlich aus den Leistungen des Geschäftsführers generieren sich die Erlöse des Unternehmens. Sind die Erlöse höher als die Aufwendungen, erhalte der Geschäftsführer ein Entgelt. Dies begründe ein Unternehmerwagnis. Hinsichtlich der organisatorischen Eingliederung sei auch relevant, dass der Geschäftsführer außerdem auch als Geschäftsführer für fünf weitere Unternehmen tätig sei, die an eben dieser Adresse ihren Sitz hätten.

Nach Hinweisen auf verschiedene Judikate des Verwaltungsgerichtshofes kommt die Berufungswerberin in ihren Ausführungen schließlich zu dem Schluss, dass ausschlaggebend die organisatorische Eingliederung, das Unternehmerwagnis und eine laufende Entlohnung seien. Schließlich sei auch die tatsächliche Abwicklung der Leistungsbeziehung von Bedeutung. Im vorliegenden Fall sei diese so gewesen, dass zuerst das Unternehmensergebnis festgestellt wurde. Wenn dies negativ war, hätte der Geschäftsführer kein Entgelt erhalten. Schließlich stellte die Berufungswerberin nach einem Hinweis auf die bisherigen Darstellungen den Antrag auf Aufhebung der Bescheide.

Mit Berufungsvorentscheidung wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und führte unter anderem aus, dass eine laufende Entlohnung auch vorliege, wenn der Geschäftsführerbezug nur in einem Jahresbetrag geleistet würde, und dass ein

Unternehmerwagnis nicht vorliege, da der Geschäftsführer offenbar bis zum Jahr 2000 Fixbezüge erhalten hätte, auch die vorliegende Vereinbarung vom 13.9.2001 keine Regelung enthalte, wie die Geschäftsführervergütung zu berechnen sei und auch eine frei verfügte Änderung der Bezüge des zu 100% beteiligten Geschäftsführers mit einem Unternehmerrisiko nichts gemein hätte.

Im Vorlageantrag hielt die Berufungswerberin das bisherige Vorbringen weiterhin aufrecht und verwies insbesondere auf den Berechtigungsvertrag vom 13.9.2001, in dem definiert sei, dass den Steuerpflichtigen keine Leistungsverpflichtung mit Ausnahme der gesetzlichen Bestimmungen treffe – dies stehe der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus entgegen - und dass dem Berechtigten nur bei positivem Geschäftsergebnis ein Gehalt zustehe – dies spreche für ein Unternehmerwagnis.

### **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 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. VwGH 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 Weisungsgebundenheit 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 Delegierung bestimmter Arbeiten etc.

In dem dieser Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes unmittelbar nachfolgenden Erkenntnis vom 23.4.2001, 2001/14/0054, und in zahlreichen späteren Judikaten hat der Verwaltungsgerichtshof festgestellt, dass das in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 für wesentlich beteiligte Gesellschafter normierte Vorliegen "sonst aller Merkmale eines Dienstverhältnisses" vor allem auf folgende Kriterien abstellt: die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft und das Fehlen eines Unternehmerrisikos. Von Bedeutung ist auch noch das Vorliegen einer laufenden (wenn auch nicht notwendig monatlichen) Entlohnung.

Schließlich ist der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, in einem nach § 13 Abs.1 Z 1 VwGG gebildeten Senat von dieser Rechtssprechung insoweit abgegangen, dass er die Feststellung, ob "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" vorliegen, nur mehr auf die gesetzliche Definition eines steuerrechtlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG 1988 stützt. Da in dieser Legaldefinition das steuerrechtliche Dienstverhältnis lediglich durch zwei Merkmale, nämlich die Weisungsgebundenheit einerseits und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes andererseits umschrieben ist, kommt es nach Ausklammerung der Weisungsgebundenheit nur mehr darauf an, ob diese Eingliederung in den geschäftlichen Organismus gegeben ist. Den anderen Merkmalen kann nur in solchen Fällen Bedeutung zukommen, in denen die Eingliederung nicht klar zu erkennen wäre.

Gleichzeitig führte der Verwaltungsgerichtshof im zitierten Erkenntnis unter Hinweis auf seine Vorjudikatur aus, dass von einer Eingliederung in aller Regel auszugehen sein wird, da dieses Merkmal bereits durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegte erkennbare Tätigkeit

hergestellt wird, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird. 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 dies auch für den gegenständlichen Fall zutrifft, kann auch mit dem Hinweis auf den Passus im Berechtigungsvertrag, dass den Berechtigten keinerlei Leistungspflicht – mit Ausnahme der gesetzlichen Bestimmungen – treffe, nicht weggeleugnet werden. Wenn auch in diesem (erst im September 2001 verfassten) schriftlichen Vertrag nur die Formulierung gewählt wurde, dass der Geschäftsführer "berechtigt" sei, das Unternehmen zu führen und nach außen zu vertreten, so verpflichtet ihn doch auf Grund seiner Bestellung allein schon das Gesetz zur sorgfältigen Erfüllung bestimmter mit der Geschäftsführung notwendigerweise verbundener Aufgaben. Im Übrigen spricht auch die tatsächliche Handhabung der Unternehmensführung für eine Eingliederung, da der Geschäftsführer bereits seit vielen Jahren für die Gesellschaft tätig ist und auch nach den Schilderungen in den Berufungsausführungen die Hauptaufgaben des Unternehmens – Beratung über die Veranlagung von Kundenvermögen und Vermittlung von Geschäftsgelegenheiten – größtenteils selbst mit wenigen Mitarbeitern erledigt hat. Die in der Vertragsausfertigung definierte fehlende Leistungsverpflichtung mag allenfalls ein Ausfluss aus der fehlenden Weisungsgebundenheit sein, die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus wird damit nicht ausgeschlossen.

Damit kommt auch der Frage, ob der Geschäftsführer ein Unternehmerwagnis zu tragen habe oder sonstige Merkmale vorliegen, nach den Ausführungen des verstärkten Senates des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 23.11.2004, 2004/15/0068) nicht mehr entscheidungswesentliche Bedeutung zu.

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.