



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAAT

Außenstelle Linz  
Senat 2

GZ. RV/1235-L/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BwIn., vertreten durch Ratzinger, Gstöttner & Partner GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Steyr vom 27. Februar 2001, betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Kalenderjahre 1997 bis 2000, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Die Fälligkeit der Abgaben erfährt keine Änderung.

### 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 Berufungserberin durchgeführten Lohnsteuerprüfung über die Zeit vom 1.1.1997 bis 31.12.2000 wurde nach Beantwortung eines umfangreichen

Fragenkataloges durch die Einschreiterin ua. festgestellt, dass die an den wesentlich (100 %) beteiligten Gf. 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 27. Februar 2001 der auf die Geschäftsführerbezüge entfallende Dienstgeberbeitrag (S 28.120,00) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (S 2.874,00) nachgefordert.

Dagegen wurde durch die bevollmächtigte Vertreterin berufen. Der Auffassung des Finanzamtes, dass die Geschäftsführerbezüge Gehälter aus der Beteiligung an Kapitalgesellschaften gemäß § 22 Z. 2 EStG seien, könne nicht gefolgt werden. Der VwGH habe gemäß Erk. 97/13/0169 erwogen: Nach herrschender Auffassung sei davon auszugehen, dass die Anstellung des Geschäftsführers einer GmbH auf Grund eines Dienstvertrages, aber auch auf Grund eines so genannten "freien Dienstvertrages", eines "Werkvertrages" oder eines bloßen Auftrages erfolgen könne. Der Gf. habe für die Zeit vom 1.10.1999 bis 31.12.1999 und vom 1.1.2000 bis 31.12.2000 einen Werkvertrag abgeschlossen. Gemäß § 1165 ABGB könne nicht nur die Herstellung einer körperlichen Sache, sondern vielmehr auch ideelle, unkörperliche, also geistige Werke verstanden werden. Unter einem solchen Werk könne somit auch - wovon der VwGH in seiner Judikatur ausgehe - die Besorgung der Geschäftsführung der Kapitalgesellschaft als solche gemeint sein. Dass der Gf. grundsätzlich seine Arbeitskraft und nicht einen Arbeitserfolg schulde, treffe somit nicht zu. Weiters würden auch die Urlaubs-, Krankheits- und Vertretungsregelungen im jeweiligen Jahresvertrag sowie die Umstände, dass Jahr für Jahr neue Werkverträge begründet würden, auf das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses auf Seiten des Gf. hindeuten. Diese und die weiteren Bestimmungen der jeweiligen Verträge, insbesondere die vereinbarte freie Entscheidung über die Zeit, innerhalb der die Tätigkeit erbracht werde, würden bei der erforderlichen Gesamtbetrachtung des Werkvertrages erkennen lassen, dass ein Dienstverhältnis bzw. sonstige Vergütungen gemäß § 22 Z 2 EStG des Geschäftsführers nicht vorliegen könnten und somit keine DB- und DZ-Pflicht eintrete. Auch der VfGH habe mit den Beschlüssen G 109/00 für die Kommunalsteuerpflicht und G 110/00 für die DB-Pflicht die Gesetzesprüfungsverfahren eingeleitet.

In den angeschlossenen Werkverträgen, welche für die Zeit vom 1.10. bis 31.12.1999 bzw. vom 1.1.2000 bis 31.12.2000 abgeschlossen wurden, ist im Punkt 6 die Entlohnung wie folgt geregelt:

Der Geschäftsführer enthält als Entgelt für seine gesamte Tätigkeit für die

vertragsabschließende Gesellschaft ATS 90.000,00 für den Zeitraum vom 1.10.1999 - 31.12.1999 (ATS 420.000,00 für den Zeitraum vom 01.01.2000 - 31.12.2000).

Das vereinbarte Entgelt ist in der Form erfolgsabhängig, dass dem Geschäftsführer neben dem in Punkt 6, erster Absatz, angeführtem Honorar, ein Zusatzhonorar im Ausmaß von 15 % des Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der Gesellschaft zusteht. Die Berechnung hat für den oben angeführten Zeitraum in aliquoter Form zu erfolgen. Das Zusatzhonorar vermindert nicht die Berechnungsgrundlage.

Mit der ausführlich begründeten Berufungsvorentscheidung vom 3.9.2001, in der darauf hingewiesen wurde, dass eine Eingliederung in den Betrieb sowie eine laufende Entlohnung vorgelegen sei, wies das Finanzamt das Rechtsmittel ab. In dem fristgerecht gestellten Antrag auf Vorlage der Berufung an die zweite Instanz, wodurch die Berufung wiederum als unerledigt gilt, führte die bevollmächtigte Vertreterin aus, dass in der Berufungsvorentscheidung keine Stellungnahme zum VwGH-Erk 97/13/0169 vorgenommen worden sei. Weiters sei auch nicht vom Vorliegen einer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisenden Beschäftigung auszugehen, da ein Unternehmerrisiko - welches sich aus dem Werkvertrag ergebe - gegeben sei.

### ***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.

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 - Weisungsungebundenheit 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 Weisungsungebundenheit 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, 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 Teilstrich 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. Ausgehend von diesen Kriterien ist bei Anwendung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 leg. cit. zu beurteilen, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die für ein Dienstverhältnis sprechenden Kriterien im Vordergrund stehen.

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. Im Vordergrund dieses Merkmals steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich - in seiner Stellung als Geschäftsführer - das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen 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 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. Vom Vorliegen eines Unternehmerrisikos kann nach dem VwGH-Erk. 24.2.1999, 98/13/0014, dann gesprochen werden, wenn der Geschäftsführer im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite maßgeblich beeinflussen und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend selbst gestalten kann. Dabei kommt es, wie der VwGH in den Erkenntnissen vom 21.12.1999, 99/14/0255 und vom 26.7.2000, 2000/14/0061, erkannt hat, auf die tatsächlichen Verhältnisse an. Im Vordergrund dieses Merkmals steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft. In die Überlegungen einzubeziehen sind aber auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen bei nicht überwälzbaren Ausgaben ergeben. Die Zurverfügungstellung eines Firmenwagens durch die GmbH spricht auf der Ausgabenseite gegen ein Unternehmerwagnis des Geschäftsführers. Der Umstand, dass sich der Geschäftsführer in vollem Umfang vertreten lassen konnte, schließt die grundsätzliche Verpflichtung zur persönlichen Ausübung der Tätigkeit nicht aus (VwGH-Erk. 18.2.1999, 97/15/0175).

Das in der Berufung zitierte VwGH-Erk. v. 15.7.1998, 97/13/0169, ist hier deshalb nicht anwendbar, weil dem der Sachverhalt einer an der GmbH nicht beteiligten Geschäftsführerin zu Grunde liegt und folglich nach § 47 Abs. 2 EStG dem Vorliegen oder Nichtvorliegen der

Weisungsgebundenheit großes Gewicht beizumessen ist. Im vorliegenden Fall hingegen ist die strittige Person an der GmbH wesentlich (100 %) beteiligt, sodass nach der oben zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die auf Grund des gesellschaftsrechtlichen Verhältnisses fehlende Weisungsgebundenheit hinzuzudenken ist.

Hiezu ist festzustellen, dass nach den vorgelegten Werkverträgen es der Gf. übernommen hat, die Geschäftsführungsagenden der Gesellschaft im Rahmen des Unternehmensgegenstandes nach den Grundsätzen der Gesetzmäßigkeit und der Wirtschaftlichkeit bestmöglich zu besorgen.

Hinsichtlich der Entlohnung erhielt der Gf. entsprechend Pkt. 6 des "Werkvertrages" für die Zeit vom 1.10. bis 31.12.1999 einen Fixbezug von S 90.000,00. Dazu kam noch ein Zusatzhonorar von S 100.000,00 und der PKW-Sachbezug von S 14.900,00. Im Kalenderjahr 2000 wurde nur der im Werkvertrag vorgesehene und laut Verrechnungskonto zugeflossene erfolgsunabhängige Betrag von S 420.000,00 in die DB- und DZ-Bemessungsgrundlage einbezogen.

Ein wie im vorliegenden Fall gegebener Mindestfixbezug steht aber der Annahme eines relevanten Unternehmerwagnisses entgegen (VwGH 30.4.2003, 2001/13/0153 u.v. 18.12.2001, 2001/15/0070).

Entsprechend § 1014 ABGB ist die GmbH verpflichtet, dem Geschäftsführer seine Barauslagen zu ersetzen (vgl. Reich-Rohrwig, Das österreichische GmbH-Recht 2/100). Dem kam die Berufungswerberin teilweise nach und stellte ihrem Geschäftsführer einen Firmen-PKW zur Verfügung. Aus den Einkommensteuererklärungen des Gf. ist jedenfalls ersichtlich, dass ihm (neben den Sozialversicherungsbeiträgen) keine das 6 %ige Pauschale übersteigenden Ausgaben bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit 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 und vom 19.6.2002, 2002/15/0084 - 00086, kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis beim Geschäftsführer vor. Schwankungen der Bezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführers entsprechend der Ertragslage der Gesellschaft lassen noch keinen Rückschluss auf eine tatsächliche Erfolgsabhängigkeit von der Tätigkeit des Geschäftsführers und damit auf ein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis zu (VwGH 12.9.2001, 2001/13/0203 und vom 27.2.2002, 2001/13/0103). Ausgabenseitig liegt ebenfalls kein Unternehmerrisiko vor.

Unbestritten ist, dass laut den Buchhaltungsunterlagen (Konto-Nr. 3720) die Geschäftsführervergütungen meist monatlich akontiert wurden, sodass von einer "laufenden Entlohnung" gesprochen werden kann (vgl. Erk. 29.1.2002, 2001/14/0167).

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). Auf die zivilrechtlichen Berufungsausführungen, wonach im gegenständlichen Fall ein Werkvertrag (§ 1151 Abs. 1 ABGB) anzunehmen sei, war nach dem VwGH-Erk. 29.5.2001, 2001/14/0077, nicht einzugehen.

Auch kann bei den vom Geschäftsführer zu erfüllenden Aufgaben (Geschäftsführertätigkeit laut Firmenbuch seit Beginn bis heute) 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.

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 Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind.

Die Berufung war als unbegründet abzuweisen.

Linz, 1. August 2003