



Außenstelle Linz  
Senat 2

---

UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAAT

GZ. RV/1096-L/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BwIn., vertreten durch Hans Gangl Wirtschaftstreuhand GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau vom 12. Dezember 2000, betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum DB für die Kalenderjahre 1997 - 1999 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 Kalenderjahre 1997 bis 1999 wurde nach Beantwortung eines umfangreichen Fragenkataloges

durch die Einschreiterin festgestellt, dass die an den wesentlich (75 %) 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 12. Dez. 2000 u.a. der auf die Geschäftsführerbezüge entfallende Dienstgeberbeitrag (S 32.619,--) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (S 3.479,--) nachgefordert.

Dagegen wurde Berufung eingebbracht. Nach dem der Behörde vorgelegten Geschäftsführungsvertrag des Auftragnehmers erhalte dieser einerseits für die Funktion als handels- und gewerberechtlicher Geschäftsführer einen Jahresgrundbezug von ATS 120.000,-- und andererseits für den (beruflich begründeten) Leistungsaustausch als auch in der Produktion und im Vertrieb tätiger Techniker einen Basisbezug von ATS 240.000,--, abhängig vom Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der Gesellschaft. Es dürfte wohl unbestritten sein, dass auf Grund des Beteiligungsverhältnisses und der vorliegenden Vereinbarungen zwischen der BwIn. und dem Gf. mit einer Beteiligung am Stammkapital von 75 % kein Dienstverhältnis und keine Vergütung an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisende Beschäftigung vorliege. Der Auftragnehmer könne gegenüber der Rechtsmittelwerberin eindeutig weisungsfrei handeln. Wegen der überwiegenden Tätigkeit als selbständiger, technischer und kaufmännischer Leiter würden für den Gesamtbezug in Höhe von ATS 266.992,-- (1998) und ATS 457.868,-- (1999) Einkünfte im Sinne des § 23 Z. 1 EStG vorliegen. Für den Gf. liege ein Unternehmerrisiko sehr wohl vor, weil im Vertrag eine entsprechende Erfolgskomponente eingebaut sei und laut eingereichten Jahresabschlüssen eine Reihe von Aufwendungen selbst getragen würden. Eine Leistungsvereinigung im umsatzsteuerlichen Sinne liege offensichtlich nicht vor, da kein Leistungsaustausch zwischen Gesellschaftern einer Personengesellschaft zur Personengesellschaft vorliege. Die Einkünfte des Gf. würden sich nicht nach der Stellung als Gesellschafter oder Geschäftsführer, sondern nach dessen Leistungskraft gegenüber der Gesellschaft orientieren. Dadurch komme es wegen einer doch ersehlichen "Meisterleistung" durch produktive Arbeitsstunden für den Gf. zu einem nicht unbeträchtlichen steuerpflichtigen Einkommen und für die Gesellschaft zu geringeren Geschäftsführungskosten als im Vergleich zu einem üblichen Geschäftsführer im Dienstverhältnis. Nach eingehender Prüfung der vorliegenden Fachliteratur (siehe auch Artikel S 731 der SWK vom 1.11.2000) sei die Berufungswerberin der Überzeugung, dass der überwiegende Teil des durch den Auftragnehmer bezogenen Entgeltes aus einkommensteuerlicher Sicht Einkünfte aus

Gewerbebetrieb gemäß § 23 Z. 1 darstellen würden und in der Folge ein Anknüpfungspunkt hinsichtlich "Arbeitslöhne ....gem. § 41 (3) FLAG" fehle.

***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 Teilstich 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. Dies ist eine Spezialbestimmung, die der Bestimmung des § 23 Z. 1 EStG 1988 (...wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.) vorgeht. Nach dem VwGH-Erk. 26.4.2000, 99/14/0339, würde die Bestimmung des § 22 Z. 2 Teilstich 2 EStG nicht voraussetzen, dass der wesentlich beteiligte Beschäftigte die Geschäftsführerfunktion ausübt. Im vorliegenden Fall ist dies ohnehin gegeben.

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 - 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- 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 Teilstich 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 Tragung der mit der Tätigkeit verbundenen Auslagen bzw. Spesen oder die Zurverfügungstellung von Firmenwagen durch die GmbH sprechen auf der Ausgabenseite eindeutig 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).

Hiezu ist festzustellen, dass nach dem vorgelegten Geschäftsführungsvertrag vom 1.1.1998 sich der Gf. nach § 1 (Werkleistung) verpflichtet, für die Berufungswerberin nachfolgend angeführte Leistungen zu erbringen:

"Der Auftragnehmer ist technischer und kaufmännischer Leiter sowie handels- und gewerberechtlicher Geschäftsführer des Auftraggebers und übt diese Tätigkeit unter Hinweis auf sein Beteiligungsverhältnis zum Auftraggeber (75 %) im Werkvertrag aus. Die dem Auftragnehmer obliegenden Pflichten als handelsrechtlicher Geschäftsführer hat er mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes wahrzunehmen. Für die sonstigen Leistungen als technischer und kaufmännischer Leiter hat er die notwendigen Arbeitsmittel wie z.B. einen PC sowie einen eigenen Büraum in seinen Privaträumen bereitzustellen, um allfällige Geschäfte auch außerhalb der üblichen Geschäftszeiten durchführen zu können."

Die Entlohnung ist im § 4 des Vertrages so geregelt:

"(1) Grundhonorar:

Das Honorar für die zu erbringende Leistung als handels- und gewerberechtlicher Geschäftsführer beträgt jährlich S 120.000,--, für die technisch- kaufmännischen Leistungen wie Planung der Anlagen, Aquirierung der Kunden und Auftragsbearbeitung etc. beträgt das jährliche Honorar S 240.000,-- excl. Umsatzsteuer und gelangt bis zum Ende des jeweiligen Monats in der Höhe eines Zwölftels in Form eines Dauerauftrages durch die Bank des Auftraggebers unter Ausweis der gesetzlichen Umsatzsteuer zur Auszahlung.

(2) Erfolgshonorar:

Es besteht zwischen den Vertragspartnern Einverständnis darüber, dass das Gesamthonorar erfolgsorientiert zu bemessen ist. Insbesondere hat der Auftragnehmer alles zu unternehmen um ein positives Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit (EGT) zu erreichen. Im Falle des Erreichens eines positiven EGT erhält der Auftragnehmer neben dem Grundhonorar von S 360.000,-- jährlich nach Feststellung des Ergebnisses 30 % vom Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit als Erfolgshonorar soweit der EGT S 100.000,-- übersteigt. Die Abrechnung und Auszahlung hat bis spätestens 1. Dezember des Folgejahres zu erfolgen.

3. Außer dem vereinbarten Honorar erfolgen keinerlei Vergütungen.

4. Für allfällige sonstige Kosten mit Ausnahme der zu vergütenden km-Gelder für das Fahrzeug des Auftragnehmers kommt der Auftragnehmer ohne Rückvergütungsanspruch selbst auf."

Laut der Beilage zur Einkommensteuererklärung 1998 des Gf. betrug die Geschäftsführervergütung 1998 von der Berufungswerberin S 364.860,--, wovon noch S 97.868,-- offen sind, sodass sich eine 1998 ausbezahlte Vergütung von S 266.992,-- ergibt. Geht man im Kalenderjahr 1999 vom Grundhonorar von S 360.000,-- aus und erhöht diesen um den 1998 um S 97.868,-- zu wenig ausbezahlten Betrag, ergibt sich die vom Erhebungsorgan für das Kalenderjahr 1999 festgesetzte Vergütung von S 457.868,--. Daraus ist klar zu ersehen, dass für beide Jahre primär nur die Grundvergütung von je S 360.000,-- ausbezahlt wurde. Die Behauptung in der Berufungsschrift, dass die Grundvergütung abhängig vom Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der Gesellschaft gewesen wäre, widerspricht den eindeutigen Vertragsbestimmungen. Ein wie im vorliegenden Fall gegebener Mindestfixbezug steht 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 ersetzte ihrem Geschäftsführer die km-Gelder für sein Fahrzeug. Aus der Einkommensteuererklärung des Gf. für das Kalenderjahr 1998 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. 6290) 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).

Auch kann bei den vom Geschäftsführer zu erfüllenden Aufgaben (Geschäftsführertätigkeit seit Beginn) 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, 24. Juni 2003