



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., im Berufungsverfahren vertreten durch Walter Lippert, 1170 Wien, Klopstockgasse 37/3/6, gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Pölten gem. § 92 Abs 1 lit b BAO vom 5.2.2001, womit die Bemessungsgrundlagen für den Dienstgeberbeitrag zum Familienlastenausgleichsgesetz gemäß § 41 FLAG (= DB) und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (=DZ) sowie die Abgaben für 1. Jänner 1998 bis 30. November 2000 festgestellt werden, entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

### 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

Die Berufungswerberin (Bw.) betreibt ein Holzbauunternehmen in Niederösterreich.

Für den Zeitraum 1995-1997 fand eine Prüfung der Aufzeichnungen gem. § 151 BAO in Verbindung mit § 86 EStG 1988 betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum

Dienstgeberbeitrag statt. Im Zuge der Lohnsteuerprüfung wurde festgestellt, dass die Vergütungen des Gesellschafter-Geschäftsführers im genannten Zeitraum sowohl dem Dienstgeberbeitrag als auch dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unterzogen wurden.

Hinsichtlich sonstiger, die Vergütungen des Gesellschafter-Geschäftsführers nicht berührender Feststellungen erging am 30.9.1998 ein Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1995-1997, der in Rechtskraft erwachsen ist.

Am 27.11.2000 stellte die Bw. einen Rückzahlungsantrag gemäß § 239 BAO betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag "von Geschäftsführern, die nicht als Dienstnehmer anzusehen sind".

Für den wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw. seien im Zeitraum 1.1.1995-30.11.2000 folgende Beträge an das Finanzamt als Dienstgeberbeitrag bzw. als Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag abgeführt worden:

DB 1-12/1995	52.356,00 DZ 1-12/1995	6.166,00
DB 1-12/1996	80.742,00 DZ 1-12/1996	9.509,00
DB 1-12/1997	83.588,00 DZ 1-12/1997	9.844,00
DB 1-12/1998	77.880,00 DZ 1-12/1998	9.173,00
DB 1-12/1999	111.457,00 DZ 1-12/1999	13.127,00
DB 1-11/2000	111.392,00 DZ 1-11/2000	12.871,00

Es werde um Gutschrift der entsprechenden Beträge auf das Abgabenkonto der Bw. und die Rückzahlung des dadurch entstandenen Guthabens auf das Bankkonto der Bw. ersucht.

Am 5.2.2001 erließ das Finanzamt St. Pölten hinsichtlich des Rückzahlungsansuchens betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag bezüglich der Vergütungen des Gesellschafter-Geschäftsführers für den Zeitraum 1995-1997 einen Zurückweisungsbescheid.

Als Begründung wurde ausgeführt, dass für die Zeiträume 1995-1997 ein rechtskräftiger Bescheid vorliege. Es gäbe keine rechtliche Grundlage für eine Wiederaufnahme des Verfahrens.

Des weiteren erging am 5.2.2001 ein Bescheid gemäß § 92 Abs 1 lit b BAO, womit die Bemessungsgrundlagen für den Dienstgeberbeitrag zum Familienausgleichsgesetz und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrages sowie die Abgaben für 1. Jänner bis 30. November 2000 festgestellt wurden:

Zeitraum	Bemessungsgrundlagen	Abgaben
1-12/1998 DB	36.184.000,00	1.628.280,00
1-12/1999 DB	46.325.223,00	2.084.635,00
1-11/2000 DB	45.544.489,00	2.049.502,00
1-12/1998 DZ	36.184.000,00	191.775,00
1-12/1999 DZ	46.325.223,00	245.525,00
1-11/2000 DZ	45.544.489,00	236.831,00

Wie das Finanzamt ausführt, zählten zur Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag auch die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art für Personen, die an Kapitalgesellschaften zu mehr als 25% beteiligt seien, vorausgesetzt, dass die Merkmale eines Dienstverhältnisses – ausgenommen die persönliche Weisungsbundenheit - vorlägen.

Die Tätigkeit des Geschäftsführers der Bw. weise die Merkmale eines Dienstverhältnisses auf. Die Lohnabgaben Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag seien somit im Wege der Selbstbemessung zu Recht berechnet worden.

Am 16.2.2001 stellte der steuerliche Vertreter der Bw. einen Antrag gem § 293 b BAO auf Berichtigung des Haftungs- und Abgabenbescheides vom 30.9.1998 betreffend "Lohnsteuerprüfung für den Zeitraum 1995-1997".

Im Zuge der durchgeführten Lohnsteuerprüfung sei nicht festgestellt worden, dass der Dienstgeberbeitrag und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag bezüglich der Geschäftsführerbezüge zu Unrecht abgeführt worden seien.

Nach dem derzeit und im Zeitraum der Prüfung geltenden Rechtsbestand seien die Bezüge wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer nur dann DB- und DZ-pflichtig, wenn die Merkmale eines Dienstverhältnisses vorlägen (ohne Weisungsbindung).

Nach der Rechtsprechung des VwGH erfülle die Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers im *Regelfall* die Merkmale eines Dienstverhältnisses, insbesondere bei Vorliegen folgender Punkte:

- kein Unternehmerwagnis
- laufende Gehälter
- Auslagenersätze durch Gesellschaft
- Eingliederung (Tätigkeit innerhalb des betrieblichen Geschehens)

Dass diese Kriterien in vielen Fällen zuträfen und daher von einem dienstnehmerähnlichen Verhältnis auszugehen sei, werde vom steuerlichen Vertreter nicht angezweifelt. Allerdings weiche der *gegenständliche Fall vom oben erwähnten Regelfall eindeutig ab*, was nachstehend erläutert werde:

Nach Ansicht des steuerlichen Vertreters seien vor allem zwei Punkte für die Beurteilung der DB- und DZ-Pflicht entscheidend:

- Unternehmerwagnis
- Entlohnung

Unternehmerwagnis im Sinne der Rechtsprechung (VwGH 19.12.1990, 89/13/0131) läge dann vor, wenn durch eigene Tätigkeit - unter weitgehender Abhängigkeit von persönlicher Tüchtigkeit, Fleiß, Ausdauer und persönlicher Geschicklichkeit - sowohl die Ausgaben- als auch die Einnahmenseite maßgeblich beeinflusst und damit der finanzielle Erfolg einer Tätigkeit weitgehend selbst gestaltet werden könne. Weiters müsse grundsätzlich die Möglichkeit bestehen, im Rahmen der Tätigkeit Aufträge anzunehmen oder abzulehnen und somit den Umfang und den wirtschaftlichen Erfolg der Tätigkeit selbst zu bestimmen (VwGH 17.5.1989, 85/13/0110).

Für ein Dienstverhältnis sprächen zB die Vereinbarung einer erfolgsunabhängigen Entlohnung (VwGH 11.8.1993, 92/13/0022), sowie der Anspruch auf Abgeltung von über die vereinbarte Arbeitszeit hinausgehender Mehrarbeit sowie die Entgeltsfortzahlung im Verhinderungsfall (zB Urlaub, Krankheit, Feiertage; VwGH 21.12.1993, 90/14/0103).

Im gegenständlichen Fall sei das Unternehmerwagnis eindeutig zu bejahen, weil der Erfolg des Unternehmens hauptsächlich durch den persönlichen Einsatz des Gesellschafter-Geschäftsführers bedingt sei. Dies sei vor allem dadurch zu begründen, dass der Wert des Unternehmens zum Großteil von der Qualität und dem Ruf des Geschäftsführers abhängig sei.

Durch seinen persönlichen Einsatz sei es dem Gesellschafter-Geschäftsführer möglich, den Erfolg des Unternehmens zu garantieren und damit den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit als Geschäftsführer selbst zu gestalten, was auch in der Festlegung der Geschäftsführerbezüge seinen Niederschlag fände. Der Gesellschafter-Geschäftsführer übernahm dadurch indirekt einen Teil des Unternehmerrisikos, dass die Geschäftsführerbezüge der Umsatz und Erfolgsentwicklung des Unternehmens entsprechend angepasst würden.

Im Hinblick auf die Entlohnung verweise der steuerliche Vertreter auf die Jahresabschlüsse 1995-1999, aus denen ersichtlich sei, dass die Bezüge nicht gleichbleibend seien, sondern sich am Erfolg bzw. Umsatz des Unternehmens orientierten. Sei für die Akquisition von Aufträgen Mehrarbeit notwendig, so werde und wäre diese nicht abgegolten worden. Außerdem stünden dem Geschäftsführer keine Sonderzahlungen zu. Diese Form der Entlohnung, die sich ausschließlich an der Entwicklung des Unternehmens orientiere, sei für ein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 (2) EStG vollkommen untypisch.

Aus den angeführten Gründen sei im gegenständlichen Fall nicht vom Vorliegen eines "dem Regelfall entsprechenden" DB- und DZ pflichtigen Dienstverhältnisses auszugehen.

Es werde daher ersucht, das mit Zurückweisungsbescheid vom 5.2.2001 abgewiesene Rückzahlungsansuchen vom 27.11.2000 in der Weise positiv zu erledigen, dass der Haftungs- und Abgabenbescheid hinsichtlich des DB und DZ der Geschäftsführerbezüge berichtigt werde.

Am 23.2.2001 wurde seitens des Finanzamtes St. Pölten der Antrag gem. § 293 b BAO auf Berichtigung des Haftungs- und Abgabenbescheides vom 30.9.1998 betreffend Lohnsteuerprüfung für den Zeitraum 1995-1997 mit Bescheid zurückgewiesen.

Die Zurückweisung sei erfolgt, weil die Eingabe nicht zulässig sei:

Gem. § 293 b BAO könne auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen ein Bescheid insoweit berichtigt werden, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruhe. Hinsichtlich des am 30.9.1998 ergangenen Haftungs- und Abgabenbescheides träfen diese Voraussetzungen jedoch nicht zu. Der Antrag sei daher als unzulässig zurückzuweisen.

Am 16.2.2001 erhob der steuerliche Vertreter der Bw. Berufung gegen den Bescheid gem. § 92 Abs 1 lit b BAO, womit die Bemessungsgrundlagen für den Dienstgeberbeitrag zum Familienlastenausgleichsgesetz und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag sowie die Abgaben für 1. Jänner 1998 - 30.November 2000 festgestellt wurden.

Das Finanzamt hätte das Ansuchen vom 27.11.2000 betreffend Rückzahlung von DB und DZ von wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern für den Zeitraum 1.1.1998-30.11.2000 mit dem angeführten Feststellungsbescheid abgewiesen. Das Finanzamt hätte in der Begründung zu diesem Bescheid ausgeführt, dass die Tätigkeit des Geschäftsführers die Merkmale eines Dienstverhältnisses aufwiese und somit die DB- und DZ-Pflicht zu Recht bestünde.

Nach der Rechtsprechung des VwGH erfülle die Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers im *Regelfall* die Merkmale eines Dienstverhältnisses, insbesondere bei Vorliegen folgender Punkte:

- kein Unternehmerwagnis
- laufende Gehälter
- Auslagenersätze durch Gesellschaft
- Eingliederung (Tätigkeit innerhalb des betrieblichen Geschehens)

Dass diese Kriterien in vielen Fällen zuträfen und daher von einem dienstnehmerähnlichen Verhältnis auszugehen sei, werde vom steuerlichen Vertreter nicht angezweifelt. Allerdings weiche der *gegenständliche Fall vom oben erwähnten Regelfall eindeutig ab*, was nachstehend erläutert werde:

Nach Ansicht des steuerlichen Vertreters seien vor allem zwei Punkte für die Beurteilung der DB- und DZ-Pflicht entscheidend:

- Unternehmerwagnis
- Entlohnung

Unternehmerwagnis im Sinne der Rechtsprechung (VwGH 19.12.1990, 89/13/0131) läge dann vor, wenn durch eigene Tätigkeit - unter weitgehender Abhängigkeit von persönlicher Tüchtigkeit, Fleiß, Ausdauer und persönlicher Geschicklichkeit - sowohl die Ausgaben- als auch die Einnahmenseite maßgeblich beeinflusst und damit der finanzielle Erfolg einer Tätigkeit weitgehend selbst gestaltet werden könne. Weiters müsse grundsätzlich die Möglichkeit bestehen, im Rahmen der Tätigkeit Aufträge anzunehmen oder abzulehnen und somit den Umfang und den wirtschaftlichen Erfolg der Tätigkeit selbst zu bestimmen (VwGH 17.5.1989, 85/13/0110).

Für ein Dienstverhältnis sprächen zB die Vereinbarung einer erfolgsunabhängigen Entlohnung (VwGH 11.8.1993, 92/13/0022), sowie der Anspruch auf Abgeltung von über die vereinbarte

Arbeitszeit hinausgehender Mehrarbeit sowie die Entgeltsfortzahlung im Verhinderungsfall (zB Urlaub, Krankheit, Feiertage; VwGH 21.12.1993, 90/14/0103).

Im gegenständlichen Fall sei das Unternehmerwagnis eindeutig zu bejahen, weil der Erfolg des Unternehmens hauptsächlich durch den persönlichen Einsatz des Gesellschafter-Geschäftsführers bedingt sei. Dies sei vor allem dadurch zu begründen, dass der Wert des Unternehmens zum Großteil von der Qualität und dem Ruf des Geschäftsführers abhängig sei.

Durch seinen persönlichen Einsatz sei es dem Gesellschafter-Geschäftsführer möglich, den Erfolg des Unternehmens zu garantieren und damit den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit als Geschäftsführer selbst zu gestalten, was auch in der Festlegung der Geschäftsführerbezüge seinen Niederschlag fände. Der Gesellschafter-Geschäftsführer übernahm dadurch indirekt einen Teil des Unternehmerrisikos, dass die Geschäftsführerbezüge der Umsatz und Erfolgsentwicklung des Unternehmens entsprechend angepasst würden.

Im Hinblick auf die Entlohnung verweise der steuerliche Vertreter auf die Jahresabschlüsse 1998-1999, aus denen ersichtlich sei, dass die Bezüge nicht gleichbleibend seien, sondern sich am Erfolg bzw. Umsatz des Unternehmens orientierten. Sei für die Akquisition von Aufträgen Mehrarbeit notwendig, so werde und wäre diese nicht abgegolten worden. Außerdem stünden dem Geschäftsführer keine Sonderzahlungen zu. Diese Form der Entlohnung, die sich ausschließlich an der Entwicklung des Unternehmens orientiere, sei für ein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 (2) EStG vollkommen untypisch.

Aus den angeführten Gründen sei im gegenständlichen Fall nicht vom Vorliegen eines "dem Regelfall entsprechenden" DB- und DZ-pflichtigen Dienstverhältnisses auszugehen. Es werde daher ersucht, die Berufung positiv zu erledigen.

Die Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland als Abgabenbehörde zweiter Instanz versandte mit 23.7.2001 einen Vorhalt an den steuerlichen Vertreter der Bw., in dem dieser eingeladen wurde, die Fahrtenbücher für im Betriebsvermögen befindliche Kraftfahrzeuge vorzulegen.

Durch das Inkrafttreten des Steuerreformgesetzes 1993 (BGBI. 818) mit 1.1.1994 sei es Wille des Gesetzgebers gewesen, den Begriff des Dienstnehmers im § 41 Abs 3 FLAG etc. weit zu fassen, was durch die Urteile des Verfassungsgerichtshofes vom 1.3.2001, G 109/00 und vom 7.3.2001, G 110/00 bestätigt worden sei. Somit sei Dienstgeberbeitrags- und Dienstgeberbeitragszuschlagspflicht gegeben, zumal der VwGH in den Erkenntnissen vom 23.4.2001,

2001/14/0054 und 0052 diese Linie fortgesetzt hätte (Siehe auch *Zorn SWK* vom 1.6.2001, S 441).

Eine Beantwortung des Vorhaltes ist nicht aktenkundig.

Die Zuständigkeit zur Entscheidung über die offene Berufung ging mit 1.1.2003 auf den Unabhängigen Finanzsenat über (§ 323 Abs 10 BAO).

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

Gemäß § 43 Abs 1 des Familienlastenausgleichsgesetzes – FLAG idF des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. Nr. 818, ist der Dienstgeberbeitrag für jeden Monat bis spätestens zum 15. des nachfolgenden Monats an das Finanzamt zu entrichten. Die Bestimmung(en) über den Steuerabzug vom Arbeitslohn (Lohnsteuer) finden gemäß § 43 Abs 2 leg. cit. sinngemäß Anwendung.

Gemäß § 78 Abs 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten und gemäß § 79 Abs 1 leg. cit. die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen.

Nach Maßgabe der Bestimmungen des § 57 Abs 7 und 8 des Handelskammergesetzes (für das Jahr 1998) und des § 122 Abs 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (für die Jahre 1999 und 2000) kann ein Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unter sinngemäßer Anwendung des § 43 FLAG eingehoben werden.

Wenn die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabenpflichtigen ohne abgabenbehördliche Festsetzung der Abgabe zulassen, ist gemäß § 201 BAO in der Fassung vor dem Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz BGBl. I Nr. 97/2002 ein Abgabenbescheid nur zu erlassen, wenn der Abgabenpflichtige die Einreichung die Einreichung einer Erklärung, zu der er verpflichtet ist, unterlässt oder wenn sich die Erklärung als unvollständig oder die Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 13. Mai 2003, 2001/15/0097, zu einem Antrag auf Gutschrift entrichteter Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag für einen Gesellschafter-Geschäftsführer unter anderem ausgeführt:

*"Bei verständiger Würdigung dieses Antrages ist darunter das Begehr zu verstehen, wegen unrichtiger Selbstberechnung und Entrichtung der Selbstbemessungsabgaben diese in richtiger Höhe ... festzusetzen, damit die Beschwerdeführerin die Rückzahlung (§ 293 BAO) des dadurch entstehenden Guthabens beantragen könne.*

*So wertet etwa der Verwaltungsgerichtshof einen auf Unrichtigkeit der Selbstbemessung einer Abgabe gestützten Rückzahlungsantrag dahin, dass ein solcher Antrag die Verpflichtung der Abgabenbehörde zur bescheidmäßigen Festsetzung der Abgabe auslöst, wenn eine solche noch nicht erfolgt ist (Vgl. etwa VwGH 25. Juni 2002, 2002/17/0153, mwN, und auch Stoll, BAO III, S. 2480).*

*Das Finanzamt gelangte offensichtlich zur Ansicht, dass die der Entrichtung zu Grunde liegende Abgabenbemessung durch die Beschwerdeführerin richtig sei, und stellte die "Beitragspflicht" in derselben Höhe fest, welche die Beschwerdeführerin in ihrem Antrag... als abgeführt erklärt hatte. Folgerichtig hätte es aber den Antrag der Beschwerdeführerin... als unbegründet abweisen müssen, weil sich die Abgabenbemessung - nach Ansicht des Finanzamtes - nicht als unrichtig erwiesen hat. Der vom Finanzamt erlassene Feststellungsbescheid war somit unzulässig".*

Auch im hier zu beurteilenden Fall hat das Finanzamt hinsichtlich des streitumfangenen Zeitraumes 1. Jänner 1998 - 30. November 2000 einen Feststellungsbescheid erlassen, in welchem die Beitragspflicht im Umfang der Selbstberechnung festgestellt wurde. Nach der dargestellten Judikatur ist die Erlassung eines derartigen Feststellungsbescheides unzulässig.

Der angefochtene Bescheid war daher aufzuheben.

Wien, 13. Jänner 2004