

GZ. RV/1986-L/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch KWT Wirtschaftstreuhand GesmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Kirchdorf betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Prüfungszeitraum 1.1.1997 bis 31.5.2002 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

Anlässlich einer bei der Berufungswerberin durchgeführten Lohnsteuerprüfung wurde festgestellt, dass die Vergütungen der beiden wesentlich – D. zu 26%, R. zu 74% - an der Gesellschaft beteiligten Geschäftsführer nicht in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages und Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag einbezogen wurden. Auf Grund

dieser Feststellungen wurde mit Haftungs- und Abgabenbescheid der auf diese Vergütungen entfallende Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nachgef ordert.

Dagegen wurde Berufung eingebracht und die Richtigkeit dieser Vorgangsweise bestritten. Im Wesentlichen wurde eingewendet, dass mit Ausnahme der Weisungsgebundenheit alle Merkmale eines Dienstverhältnisses vorliegen müssten. Gegen ein Dienstverhältnis würden jedoch bei beiden Geschäftsführern folgende Kriterien sprechen: persönliche Weisungsfreiheit, Organisation des eigenen Betriebes, keine Pflicht zur persönlichen Leistung, tragen des Unternehmerrisikos und profitieren von realisierten Gewinnchancen, Teilnahme an Gewinnen und Verlusten, persönliche Haftungen, Eigenverantwortlichkeit der persönlichen Leistungssphäre, Fehlen einer festen Arbeitszeit, Urlaub und Krankengeldanspruches. Insbesondere könnte nicht nachvollzogen werden, dass laut Begründung der Abgabenbehörde ein konkretes Unternehmerwagnis nicht erkennbar sein sollte.

### ***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. Für die Beurteilung des gegenständlichen Falles ist es daher unerheblich, dass die schriftlichen Geschäftsführerverträge, die mit 28.12.1993 geschlossen wurden, die Bezeichnung "Werkvertrag" führen – ausschlaggebend ist lediglich der Inhalt des Vertrages.

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 Weisungsungebundenheit 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-, Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall, Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegierung bestimmter Arbeiten etc. Insoweit sich die Berufungswerberin daher auf das Vorhandensein oder Nichtvorhandensein derartiger Merkmale beruft, ist dies für die vorliegende Entscheidung ohne Bedeutung.

Insgesamt stellt das in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 für wesentlich beteiligte Gesellschafter normierte Vorliegen "sonst aller Merkmale eines Dienstverhältnisses" auf die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft und auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos ab. Von Bedeutung ist auch noch das Vorliegen einer laufenden (wenn auch nicht notwendig monatlichen) Entlohnung.

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.

Von Unternehmerrisiko kann dann gesprochen werden, wenn ein Steuerpflichtiger durch eigene Geschäftseinteilung bzw. mehr oder weniger zweckentsprechende Organisation den Ertrag seiner Tätigkeit maßgeblich beeinflussen kann, wenn also die Höhe der erzielten Einnahmen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, der Ausdauer und von Zufälligkeiten des wirtschaftlichen Verkehrs abhängig ist. In die Überlegungen einzubeziehen sind auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen nicht überwälzbarer Aufwendungen ergeben.

Außer Frage steht, dass es hier nur auf das Risiko aus der Stellung als Geschäftsführer, nicht als Gesellschafter ankommt. In diesem Sinn ist das Risiko, das die persönliche Bürgschaftsverpflichtung mit sich bringt, sowie die Teilnahme an Gewinnen und Verlusten unerheblich, da dies mit der Stellung als Gesellschafter in Zusammenhang steht.

Die Entgeltregelung in den schriftlichen Geschäftsführerverträgen ist nun in keiner Weise erfolgsabhängig gestaltet, vereinbart ist lediglich ein fixes monatliches Honorar, das 12 mal jährlich auszuzahlen ist. Außer dem vereinbarten Honorar sollen die Auftragnehmer auch die anfallenden Reisekosten ersetzt erhalten. Firmeneigene PKW's stehen zur Verfügung. Das einzige Variable in dieser Entgeltgestaltung ist der Hinweis, dass "die Höhe des auszuzahlenden Honorars kurzfristig von der Generalversammlung mit Einverständnis des Auftragnehmers der geschäftlichen Situation angepasst werden kann". Dieser Passus begründet jedoch kein Unternehmerrisiko, da er eigentlich nur einen Hinweis auf eine allenfalls mögliche nicht näher bestimmte Erfolgsabhängigkeit darstellt, die überdies durch die Bindung an die Zustimmung des Entgeltempfängers eher den Charakter einer vom Geschäftsführer frei verfügbaren Änderung der Bezugshöhe aufweist. Wie der Verwaltungsgerichtshof z.B. in seinem Erkenntnis vom 23.1.2002, 2001/13/0107, festgestellt hat, wird mit der bloßen Vereinbarung einer nicht näher bestimmten "Erfolgsabhängigkeit der Geschäftsführerbezüge" ein Unternehmerrisiko nicht dargetan. In seiner Entscheidung vom 27.2.2002, 2001/13/0103, hat der Verwaltungsgerichtshof unter gleichzeitigem Hinweis auf die Vorjudikatur festgestellt, dass vom Gesellschafter-Geschäftsführer frei (wenn auch unter Bedachtnahme auf die Ertragslage der Gesellschaft) verfügte Änderungen der Höhe seiner Bezüge mit einem Risiko, wie es für einen Unternehmer eigentlich ist, nichts gemein haben.

Auch die tatsächlichen Zahlungen unterstreichen diese Feststellungen und zeigen keinen unmittelbaren Zusammenhang mit wirtschaftlichen Parametern der Gesellschaft auf. Wohl wurden die Geschäftsführervergütungen, die in den schriftlichen Verträgen vom 28.12.1993 noch für beide Geschäftsführer mit monatlich 102.000 S festgelegt waren, bereits ab dem Jahr 1996 unterschritten, weisen jedoch in den Folgejahren und insbesondere im Prüfungszeitraum nur geringe Schwankungen auf. Der Geschäftsführer D. erhielt in diesem

Zeitraum folgende Bezüge: 1997 760.000 S, 1998 660.000 S, 1999 610.000 S, 2000 640.000 S, 2001 840.000 S. Die Bezüge von R. betragen: 1997 780.000 S, 1998 780.000 S, 1999 730.000 S, 2000 720.000 S, 2001 840.000 S. Dem stehen folgende Geschäftsergebnisse (Gewinne) gegenüber: 1997 981.261 S, 1998 471.062 S, 1999 272.394 S, 2000 54.527 S, 2001 1.264.715 S. Insbesondere am geringen Ergebnis des Jahres 2000 ist erkennbar, dass ein direkter Zusammenhang zwischen den Bezügen, die bei D. wieder leicht anstiegen, bei R. unwesentlich gegenüber dem Vorjahr differierten, und Geschäftserfolg nicht herzustellen ist. Die Umsätze bewegen sich in diesen Jahren zwischen 49 und 50 Millionen und weisen nur im Jahr 1998 eine Verminderung auf 38 Mio. auf. Auch diese Schwankung fand in den Geschäftsführerbezügen keinen Niederschlag.

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.

Linz, 17. Dezember 2003