



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

---

Außenstelle Linz  
Senat 2

GZ. RV/0264-L/03

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Elfriede Otzasek, gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Prüfungszeitraum 1999 bis 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### 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

F. ist seit dem Jahr 1989 als handelsrechtlicher Geschäftsführer der Berufungswerberin im Firmenbuch eingetragen. Bis August 1999 war er zu 25% an der Gesellschaft beteiligt und übte in dieser Zeit die Geschäftsführertätigkeit im Rahmen eines Dienstverhältnisses aus. Ab September 1999 änderten sich die Eigentumsverhältnisse und ist F. nun zu 52% an der

Gesellschaft beteiligt. Mit Wirkung ab diesem Zeitpunkt wurde ein neuer, als "Werkvertrag" bezeichneter Geschäftsführervertrag mit einer geänderten Honorarvereinbarung geschlossen. Danach wurde zunächst festgehalten, dass für die Honorarbildung die laufenden Kosten der GesmbH für das bisherige Dienstverhältnis herangezogen wurden. Um der Erfolgskomponente in der Honorierung Rechnung zu tragen, wurde eine Obergrenze des Jahresbezuges nach folgender Formel festgelegt: Aus dem Gewinn des Kalenderjahres zuzüglich IFB, normale Abschreibung des Anlagevermögens, Körperschaftssteuer und bisheriges verbuchtes Werkhonorar wird eine Kennzahl ermittelt, von der 40% die Obergrenze des Jahresbezuges sein sollten. Als Untergrenze bei schlechtem Geschäftserfolg wurde ein Betrag von 720.000 S pro Kalenderjahr festgelegt. Die Sozialversicherungsbeiträge seien vom Auftragnehmer selbst zu tragen, ebenso andere mit der Geschäftsführung verbundene Auslagen. Die Zahlungen könnten unregelmäßig und in unterschiedlicher Höhe erfolgen. Werden beim Jahresabschluss zu hohe Bezüge festgestellt, seien die Überzahlungen auf das Gesellschafterverrechnungskonto umzubuchen und später zurückzuzahlen.

Anlässlich einer bei der Berufungsgerichtsverhandlung durchgeföhrten Lohnsteuerprüfung über die Jahre 1999 bis 2001 wurde unter anderem festgestellt, dass diese Geschäftsführerhonorare nicht mehr in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einbezogen wurden. Auf Grund dieser Feststellung wurden mit Haftungs- und Abgabenbescheid diese darauf entfallenden Beiträge nachgefordert.

Dagegen wurde Berufung eingebracht und die Richtigkeit dieser Vorgangsweise bestritten. Im Wesentlichen wurde ausgeführt: Das Finanzamt verneine das Vorliegen eines Unternehmerrisikos, tatsächlich lägen jedoch sehr wesentliche Einnahmenschwankungen des Geschäftsführers vor. Nach Änderung der Eigentumsverhältnisse ab September 1999 sei noch ein Monatsbezug von 158.750 S vorgelegen, für die Jahre 2000 und 2001 nur mehr einer von 60.000 S. Bei einer mehr als 50%igen Kürzung läge keine moderate Schwankung mehr vor. Es läge ein nach einer festgelegten Formel zu ermittelnder Bezug vor, der zur Existenzabsicherung und Zahlung der fixen Kosten mit 60.000 S Mindestbezug pro Monat festgelegt sei. Es gebe keine willkürlich gewährten Tantiemen. Es lägen alle Merkmale für ein Unternehmerwagnis vor: der Geschäftsführer müsse seine persönliche Tüchtigkeit, Fleiß und Geschicklichkeit einsetzen, er müsse den Markt einschätzen, wenn er die Verkaufspalette festlege. Er hätte auch durch großen persönlichen Zeitaufwand für die Neuentwicklung eines Produktes in Kauf genommen, dass vorübergehend weniger Umsätze durch den Verkauf bestehender Produkte erzielt wurden, was ein Risiko für die GesmbH und auch für seine Einkünfte bedeutet hätte. Auch die Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens waren

einkommensbeeinflussend. Mit der Verminderung seiner Einnahmen sei eine untere Schmerzgrenze gegenüber dem langjährigen vorherigen Einkommen erreicht. Es könne nicht sein, dass die Auslegung des Wagnisses von ins Gewicht fallenden Einnahmenschwankungen zu einer Beteiligung an Verlusten mit dem Risiko des persönlichen Konkurses führe, dies wäre volkswirtschaftlich unsinnig. Die Grenze ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen sei bei mehr als 50% sicher erreicht. Es seien daher nicht alle Merkmale eines Dienstverhältnisses gegeben.

***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 der schriftliche Geschäftsführervertrag, der mit Änderung des Beteiligungsverhältnisses geschlossen wurde, die Bezeichnung "Werkvertrag" führt – ausschlaggebend ist lediglich der Inhalt.

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. Die diesbezüglichen Bestimmungen im Vertrag sind daher für die vorliegende Entscheidung ohne Bedeutung.

Insgesamt stellt das in § 22 Z 2 Teilstich 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. Auch hier kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse an.

Außer Frage steht, dass es hier nur auf das Risiko aus der Stellung als Geschäftsführer, nicht als Gesellschafter und auch nicht auf das Risiko der Gesellschaft ankommt. In diesem Sinn kann die Berufungswerberin mit ihren Ausführungen betreffend den persönlichen Einsatz des

Geschäftsführers, die Notwendigkeit der Marktbeobachtung, die Abhängigkeit von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens nichts für ihren Standpunkt gewinnen, da sie damit nur das Risiko der Gesellschaft, nicht jedoch des Geschäftsführers aufzeigt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat bereits wiederholt ausgesprochen, dass Schwankungen der Bezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführers entsprechend der Ertragslage der Gesellschaft noch keinen Rückschluss auf eine tatsächliche Erfolgsabhängigkeit der Entlohnung des Geschäftsführers zulassen (z.B. VwGH 18.12.2002, 2001/13/0202 und VwGH 30.10.2003, 2003/15/0089). Wenn nun die Berufungswerberin vermeint, dass die Verminderung, die die Geschäftsführerbezüge in den Jahren 2000 und 2001 erfahren haben, ein Indiz für das Vorliegen von Unternehmerwagnis sei, so muss dennoch für die Beurteilung die Honorargestaltung herangezogen werden. Hier ist nun eindeutig eine Fixbezugskomponente gegeben, wenn der Geschäftsführer auch im Fall eines schlechten Geschäftsergebnisses jedenfalls einen jährlichen Mindestbezug von 720.000 S (bzw. monatlich 60.000 S) erhält. Diese Regelung kam in den Jahren 2000 und 2001 zum Tragen, da die Gesellschaft in diesen Jahren Verluste erwirtschaftete, wobei der Verlust 2000 -618.170 S betrug und 2001 auf -3.207.260 S anstieg. Bei einer derartigen Absicherung selbst bei negativem Geschäftsergebnis trägt der Geschäftsführer kein Risiko gleich dem eines Unternehmers, der wohl kaum in einem solchen Fall die eigene Existenzsicherung auf solche Weise in den Vordergrund stellen könnte.

Bei dieser Honorargestaltung kommt der weiteren Bestimmung, dass im Fall besseren Geschäftsergebnisses eine Obergrenze des Geschäftsführerbezuges aus dem jeweiligen Geschäftsergebnis errechnet wird, lediglich die Bedeutung einer zusätzlichen Erfolgskomponente zu. Dass zusätzlich über einen Fixbetrag hinausgehende erfolgsabhängige Lohnbestandteile auch bei "klassischen" Dienstnehmern, insbesondere bei leitenden Angestellten, nicht unüblich sind und kein Unternehmerrisiko begründen, entspricht ebenfalls der ständigen Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes (z.B. VwGH 18.2.1999, 97/15/0175 oder 25.9.2001, 2001/14/0051). Unter diesem Gesichtspunkt kommt den Ausführungen der Berufungswerberin über die wesentlichen Bezugsschwankungen nicht die Indizwirkung für das Vorliegen eines Unternehmerrisikos zu.

Ein Risiko ins Gewicht fallender Schwankungen bei den Ausgaben wurde von der Berufungswerberin nicht dargelegt, auch wurden in den Einkommensteuererklärungen vom Geschäftsführer lediglich pauschale Werbungskosten geltend gemacht. In der Tragung der auf den Geschäftsführerbezügen lastenden Sozialversicherungsbeiträge ist nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes kein relevantes Unternehmerrisiko zu sehen (z.B. VwGH 27.3.2002, 2001/13/0071).

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.

Aus den angeführten Gründen war wie im Spruch zu entscheiden.

Linz, 9. September 2004