

GZ. RV/1419-L/02

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BwIn., vertreten durch Dr. Woisetschläger & Dr. Mutschlechner OEG., gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 16. Juni 2000, betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Prüfungszeitraum 1995 bis 1999 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**

Anlässlich einer bei der Berufungswerberin durchgeführten Lohnsteuerprüfung über die Zeit vom 1.1.1995 bis 31.12.1999 wurde ua. festgestellt, dass die an den wesentlich (100 %) beteiligten Gf. ab 1995 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 16. Juni 2000 der auf die Geschäftsführervergütungen entfallende Dienstgeberbeitrag (S 100.163,00) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (S 11.128,00) nachgefordert.

Dagegen wurde durch die bevollmächtigte Vertreterin berufen. Die Nachforderung sei im Wesentlichen damit begründet worden, dass der Gf. seine Arbeitskraft schulde und die Tätigkeit ohne Unternehmerrisiko erfolge. Dem sei entgegenzuhalten, dass dem Gf. bei seiner Tätigkeit sehr wohl ein Unternehmerrisiko treffe. So habe die Berufungswerberin mit dem Gf. einen Werkvertrag abgeschlossen, aus dem eindeutig hervorgehe, dass es sich bei der Tätigkeit des Geschäftsführers um eine solche handle, bei der Unternehmerwagnis vorliege. Der Geschäftsführer sei frei von persönlicher Abhängigkeit. Er habe ein jederzeitiges fristloses Kündigungsrecht und könne sich auch sonst jederzeit vertreten lassen. Darüber hinaus, und das sei das Wichtigste, sei seine Entlohnung erfolgsabhängig. So erhalte der Geschäftsführer als Akontozahlung monatlich S 20.000,00 und am Jahresende 50 % des steuerlichen Gewinnes (vor Körperschaftsteuer) für seine Geschäftsführertätigkeit. Aus diesem Grund seien auch die Einkünfte des Geschäftsführers in den Jahren 1995 bis 1999 unterschiedlich hoch gewesen (1995: S 333.023,00, 1996: S 295.055,00, 1997: S 420.635,00, 1998: S 438.277,00). Nach der Judikatur des VwGH komme es für das Vorliegen von Unternehmerwagnis darauf an, dass die Entlohnung erfolgsabhängig sei. Auch wenn der Geschäftsführer keinen Anspruch auf Urlaubsgeld, Weihnachtsremuneration, Abfertigung sowie auf Urlaub und im Falle seiner Abwesenheit selbst für eine Vertretung zu sorgen habe, würden alle Umstände im Sinne der erforderlichen Gesamtbetrachtung des vorliegenden Rechtsverhältnisses dagegen sprechen, dass der Geschäftsführer nach § 47 Abs. 2 erster Satz EStG seine Arbeitskraft geschuldet habe (VwGH 24.2.1999, 97/13/0146). Auch bei Hinzudenken der Weisungsgebundenheit des Gesellschafter-Geschäftsführers würde kein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 erster Satz EStG vorliegen, vor allem weil die Entlohnung erfolgsabhängig sei. Die Einbeziehung der Geschäftsführervergütungen in die DB- und DZ-Pflicht für die Jahre 1995 - 1999 sei rechtswidrig.

In der ausführlich begründeten abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 27. Dezember 2001 wies das Finanzamt ua. darauf hin, dass der Gf. nach dem vorgelegten Geschäftsführer-Werkvertrag vom 27.5.1995 monatlich S 20.000,00 als Akontozahlung erhalte. Darüber hinaus gebühre dem Gf. 50 % des steuerlichen Gewinnes (vor Körperschaftsteuer) für seine Geschäftsführertätigkeit. Laut Konto 625.000 werde dem Gf. auch Urlaubsgeld gewährt und laut Konto 625.100 werde der anfallende Aufwand an GSVG-Beiträgen von der Rechtsmittelwerberin getragen. Darüber hinaus werde dem Gf. auch ein Firmen-PKW (Volvo) sowohl für Dienst- als auch Privatfahrten zur Verfügung gestellt und alle mit den durchgeführten Dienstreisen verbundenen Kosten ersetzt. Somit müsse unterstellt werden, dass dem Gf. kein deutlich ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko getroffen habe. Durch den fristgerecht gestellten Antrag auf Vorlage der Berufung an die zweite Instanz gilt das Rechtsmittel wiederum als unerledigt.

***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.

Die gesetzliche Grundlage für die Erhebung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag bildet für die Jahre bis 1998 § 57 Abs. 7 und 8 des Handelskammergesetzes (HKG) und für die folgenden Jahre § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (WKG).

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-, Abfertigungs- 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. 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).

Hiezu ist festzustellen, dass nach § 7 des Geschäftsführer-Werkvertrages vom 27.5.1995 der Gf. als Vergütung für seine Geschäftsführung monatlich ATS 20.000,00 als Akontozahlung erhält. Darüber hinaus gebührt dem Geschäftsführer über diesen Vergütungsanspruch hinaus 50 % des steuerlichen Gewinnes (vor Körperschaftsteuer) für seine Geschäftsführertätigkeit. Hinsichtlich der Entlohnung erhielt der Gf. entsprechend der oben genannten Vereinbarung jedenfalls eine Mindestjahresentschädigung von S 240.000,00. Teilweise wurde auch eine Urlaubsentschädigung ausbezahlt. Darüber hinaus erhielt der Gf. eine gewinnabhängige Vergütung, welche laut Vorhaltsbeantwortung vom 13.4.2004 zB im Kalenderjahr 1997 S 140.000,00 und im Jahre 1998 S 170.000,00 ausmachte.

Ein wie im vorliegenden Fall gegebener Mindestfixbezug steht aber der Annahme eines relevanten Unternehmerwagnisses entgegen (VwGH 24.9.2003, 2001/13/0258, v. 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 nach, ersetzte ihrem Geschäftsführer alle mit den durchgeführten Dienstreisen verbundenen Kosten und stellte ihm einen Firmen-PKW zur Verfügung.

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.

Unbestritten ist, dass der Mindestfixbezug der Geschäftsführervergütungen monatlich akontiert wurde, 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 laut Firmenbuch seit 18.3.1994) 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, 21. April 2004