jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2005/5/25 2003/08/0131

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 25.05.2005

Index

20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);
21/01 Handelsrecht;
66/01 Allgemeines Sozialversicherungsgesetz;

Norm

ABGB §1153;
ASVG §1153;
ASVG §4 Abs2;
ASVG §44 Abs1;
ASVG §49 Abs1;
ASVG §49 Abs2;
HGB §178;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Müller, Dr. Köller, Dr. Moritz und Dr. Lehofer als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Müller, über die Beschwerde der S KG in I, vertreten durch Greiter Pegger Kofler & Partner, Rechtsanwälte in 6020 Innsbruck, Maria-Theresien-Straße 24, gegen den Bescheid des Landeshauptmannes von Tirol vom 20. Mai 2003, Zl. Vd-SV-1001-1- 227/7/Au, betreffend Beitragsnachverrechnung (mitbeteiligte Partei: Tiroler Gebietskrankenkasse, 6020 Innsbruck, Klara Pölt-Weg 2), zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund (Bundesminister für soziale Sicherheit, Generationen und Konsumentenschutz) hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 991,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen. Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

1.1. Mit Bescheid der mitbeteiligten Gebietskrankenkasse vom 11. Dezember 2000 wurde die Beschwerdeführerin als Dienstgeber verpflichtet, den Betrag von S 3,871.864,71 (EUR 281,379,38) an die mitbeteiligte Gebietskrankenkasse zu bezahlen. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, im Zuge einer Beitragsprüfung sei festgestellt worden, dass Dienstnehmer mit einer zu niedrigen Beitragsgrundlage zur Sozialversicherung gemeldet worden seien. Der Dienstgeber biete den Dienstnehmern nach einer Mindestdienstzeit von zwei Wirtschaftsjahren an, sich als stille

Gesellschafter am Unternehmen zu beteiligen. Die Einlagen bewegten sich in einer Größenordnung zwischen S 35.000,-- und S 100.000,--. Gleichzeitig mit der Beteiligung erfolge eine Reduzierung der monatlichen Beitragsgrundlage zwischen S 2.000,-- und S 10.000,-- pro Dienstnehmer. Die jährliche Gewinnausschüttung, welche sozialversicherungsfrei gewährt werde, bewege sich zwischen S 250.000,-- und S 600.000,--. Die ausgeschütteten Gewinnanteile hätten überwiegend den Charakter einer Gegenleistung für die erbrachte Arbeitsleistung und seien damit beitragspflichtiges Entgelt im Sinne des ASVG. Maßgeblich sei die wirtschaftliche Betrachtungsweise, der wahre wirtschaftliche Gehalt, und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes. Die Aufstellung über Entgeltdifferenzen, die Beitragsnachrechnung und das Prüfungsprotokoll vom 13. Juni 2000 seien integrierende Bescheidbestandteile.

1.2. In dem dagegen erhobenen Einspruch legte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen dar, der Dienstgeber habe im Jahr 1993 ein Beteiligungsmodell ("Mitunternehmermodell") entwickelt, welches darauf basiere, dass sich Mitarbeiter nach einer zeitlichen Mindestzugehörigkeit zum Betrieb als stille Gesellschafter beteiligen könnten. Ab dem Stichtag der Beteiligung werde das Gehalt auf die Höhe des kollektivvertraglichen Mindestgehaltes zuzüglich ca. 20 % angepasst. Für diejenigen Dienstnehmer, die zum Beitrittszeitpunkt auf Grundlage des Kollektivvertrages entlohnt würden, erfolge somit keine Gehaltsreduktion. Nicht bei jedem Dienstnehmer, der sich als stiller Gesellschafter beteilige, komme es daher zu einer Reduktion des Gehaltes, vielmehr gebe es vereinzelt sogar Gehaltserhöhungen. Die Einlage der Gesellschafter betrage zwischen S 30.000,-- und S 100.000,--. Die Ermittlung des Gewinnes erfolge nach Ablauf des Wirtschaftsjahres per 31. Jänner und der Erstellung der Bilanz zu diesem Tag. Der so festgestellte Gewinn werde entsprechend dem Beteiligungsmodell auf die Gesellschafter aufgeteilt und jeweils im November ausgeschüttet. Die Ermittlung des Gewinnanteiles erfolge durch die Feststellung des Basisbetrages, der vor einer Ausschüttung erwirtschaftet werden müsse, und des Aufteilungsbetrages, der aus dem Bilanzgewinn abgeleitet werde. Erst wenn der Basisbetrag im Geschäftsjahr erreicht werde, könne es zu einer Gewinnausschüttung kommen. Der Grund für die Einführung des Modells liege nicht in etwaigen "Beitragssparmotiven", sondern habe "tiefste betriebswirtschaftliche Beweggründe". Der Beitragseffekt spiele keine Rolle, da das Modell auch ohne Berücksichtigung der Abgaben- bzw. Beitragsbelastung sinnvoll sei und zum wirtschaftlichen Erfolg beigetragen habe. Ein Missbrauch liege nicht vor. Es bestehe eine klare vertragliche Abgrenzung zwischen Dienstvertrag und Gesellschaftsvertrag. Den stillen Gesellschaftern seien wesentliche Kontrollrechte eingeräumt, die sich nicht nur auf die Rechnungslegung, sondern auch auf die Geschäftsführung erstreckten. Ihnen seien Widerspruchsrechte gesichert, die in der Mitsprache, Mitberatung und Mitbeaufsichtigung in allen wesentlichen Fragen der Unternehmensführung, der Unternehmensorganisation und des Unternehmensbestandes, die über den gewöhnlichen Betrieb hinausgingen, zum Ausdruck kämen und daher keine Arbeitgeberfunktion des Geschäftsherrn erlaubten. Im Gegenteil räumten sie den stillen Gesellschaftern selbst Arbeitgeberfunktion ein. Als Gesellschafter dienten die Betroffenen den gemeinsamen Zwecken der Gesellschaft, also ihren eigenen Zwecken. Die Gesellschafter seien auch Mitglieder von Gremien, die unternehmenstragende Beschlüsse, wie z.B. über Investitionen, die den Geschäftserfolg beeinflussen, fassten. Es liege somit das Prinzip der Gleichordnung und nicht der Subordination vor. Eine gleichwertige Partnerschaft und eine vereinbarte Erfolgsbeteiligung mit dem Fehlen von persönlicher Abhängigkeit (wie Unterwerfung unter die betrieblichen Ordnungsvorschriften, Weisungsgebundenheit, Kontrollunterworfenheit und disziplinäre Verantwortlichkeit) seien gegeben. Auch lägen ausschließlich auf Koordination bei der Führung eines gemeinsamen Wirtschaftsbetriebes ausgerichtete Elemente vor. Vor allem Mitentscheidungsrechte und Kontrollrechte träten in Fällen der Führung des gemeinsamen Wirtschaftsbetriebes in den Vordergrund. Neben den Kontrollrechten seien insbesondere Entscheidungsrechte über wichtige Vorhaben der Gesellschaft vorgesehen. Hinsichtlich der Gesellschafterstellung würden keinesfalls die Merkmale persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit überwiegen, es fehle nämlich das umfassende Weisungsrecht des Dienstgebers, ferner das dem Dienstgeber zustehende Gestaltungsrecht hinsichtlich der Arbeitszeit und des Arbeitsortes, wie überhaupt die Merkmale eines Dienstverhältnisses nicht vorlägen. Das Gesellschaftsverhältnis nehme dem an sich getrennt zu betrachtenden Dienstverhältnis seine wesentlichen Eigenschaften "als solches". Der Beteiligungsertrag richte sich nicht nach einer konkreten Leistung, sondern ausschließlich nach dem Unternehmenserfolg und damit nach den Leistungen verschiedener anderer Personen, also auch solcher, die nicht Gesellschafter seien. Werde keine Arbeitsleistung durch den stillen Gesellschafter erbracht, stehe ihm dennoch auf Grund des "stillen Gesellschaftsvertrages" ein Gewinnanteil als stiller Gesellschafter zu. Der Gewinnanteil sei daher keine Gegenleistung für eine erbrachte Arbeitsleistung. Einen wesentlichen Einfluss auf den Gewinnanteil habe hingegen die Anzahl der stillen Gesellschafter, da der ermittelte

gesamte Ausschüttungsbetrag unabhängig von der Anzahl der stillen Gesellschafter festgesetzt werde. Im wachsenden Modell würden daher zwangsläufig die einzelnen Gewinnanteile kleiner. Auch aus diesem Grund sei kein Zusammenhang zwischen Arbeitsleistung und Gewinnanteil gegeben. Die stillen Gesellschafter hätten im Prüfungszeitraum Gewinnanteile erhalten, welche in dieser Höhe niemals als Entgelt aus einem Dienstverhältnis ausbezahlt worden wären, da keine entsprechende Gegenleistung vorgelegen sei. Sie könnten daher auch nicht wirtschaftlich als Äquivalent für eine erbrachte Arbeitsleistung angesehen werden. Die gute Ertragsentwicklung der Gesellschaft habe diese Gewinnanteile ermöglicht. Die Kommanditisten der Gesellschaft, die teilweise mit Einlagen unter jenen der stillen Gesellschafter beteiligt seien, hätten, ohne tätig zu sein, höhere Gewinnanteile erhalten, und seien außerdem am Firmenwert beteiligt. Die Höhe des Beteiligungsertrages der stillen Gesellschafter halte daher einem Fremdvergleich mit Gesellschaftern ohne Tätigkeit stand. Im Übrigen könnten viele wirtschaftliche Vorgänge innerhalb kurzer Zeit den geschäftlichen Erfolg und somit den Gewinnanteil, unabhängig von einer etwaigen Leistung des jeweiligen stillen Gesellschafters, beeinflussen. So könnte es auch zu keiner Gewinnausschüttung für die stillen Gesellschafter kommen. Die stillen Gesellschafter trügen daher ein Unternehmerwagnis. In Verbindung mit einer etwaigen Gehaltsreduktion gingen sie weitreichende Risiken ein, die einem Dienstnehmer fremd seien. Auf Grund der Beteiligung am Geschäftserfolg liege insofern auch keine Gehaltsumwandlung vor, da der Ausschüttungsbetrag durchaus Null sein könne. Die Ausschüttungsbeträge seien teilweise auch niedriger als im erstinstanzlichen Bescheid angeführt und lägen vereinzelt unter S 130.000,--. Auch in zeitlicher Hinsicht sei eine Kausalität zwischen Dienstverhältnis und Gesellschaftsverhältnis nur bedingt gegeben. Das Dienstverhältnis könne nach den Regeln des Angestelltengesetzes beendet werden, während der Gesellschaftsvertrag nach zwingenden handelsrechtlichen Vorschriften nur zum Schluss eines Geschäftsjahres unter Einhaltung der sechsmonatigen Kündigungsfrist beendet werden könne. Somit könne das zeitliche Bestehen des Gesellschaftsverhältnisses weit über die Dauer des Dienstverhältnisses hinausgehen. Eine Abrechnung als Arbeitslohn für Gewinnanteile in Zeiträumen nach Beendigung des Dienstverhältnisses könne nicht gerechtfertigt sein. Das Gesellschaftsverhältnis könne demnach erhebliche Zeit nach dem Dienstverhältnis enden, wobei in dieser Zeit sämtliche Rechte des stillen Gesellschafters aufrecht seien, wenngleich kein Dienstverhältnis mehr vorliege. Verlasse sich der Gesellschafter aber auf seinen Versicherungsschutz während dieser Zeit und käme es zu einem geschäftlichen Misserfolg und zu keiner Ausschüttung, hätte er diesen nicht und könnte rückwirkend für den Zeitraum nach Ende des Dienstverhältnisses nicht einmal Leistungen aus der Krankenversicherung beanspruchen, wenngleich die mitbeteiligte Gebietskrankenkasse von einem Dienstverhältnis ausgegangen sei. Selbst wenn im Übrigen Entgelt im Sinne des § 49 ASVG vorläge, würde es sich dabei um Sonderzahlungen im Sinne des § 49 Abs. 2 ASVG handeln.

1.3. Zu diesem Einspruchsvorbringen nahm die mitbeteiligte Gebietskrankenkasse in ihrem Vorlagebericht an die belangte Behörde Stellung. Darin verwies sie im Wesentlichen auf die 23. Novelle zum GSVG, wonach Kommanditisten, die lediglich ihr Kapital "arbeiten" ließen, auch nach dem 1. Jänner 2000 nicht versicherungspflichtig seien. Gleiches gelte für stille Gesellschafter. Bringe der Kommanditist jedoch Dienstleistungen in die Gesellschaft ein, übernehme er typische unternehmerische Aufgaben (z.B. Geschäftsführungsbefugnisse) oder trage er ein Unternehmerrisiko, das über seine Haftungseinlage hinausgehe, liege eine Erwerbstätigkeit vor, die je nach Vertragsgestaltung nach dem ASVG oder dem GSVG sozialversicherungspflichtig sei. Dies habe analog auch für stille Gesellschafter bzw. atypische stille Gesellschafter zu gelten. Einer von der Beschwerdeführerin aufgelegten Broschüre sei zu entnehmen, dass ein Ausscheiden eines Mitarbeiters aus dem Unternehmen die Beendigung der Beteiligung zur Folge habe; die Abrechnung erfolge im Rahmen der Bilanzerstellung; das Grundkapital werde sofort ausbezahlt; die Beteiligung sei kein Kündigungsschutz. Daraus ergebe sich, dass "eine unmittelbare arbeitsrechtliche Verknüpfung der stillen Teilhaberschaft und des Dienstverhältnisses" bestehe. Nach der genannten Broschüre würden zur Ausschaltung der Anwendbarkeit des Arbeitszeit- und Arbeitsruhegesetzes sämtliche Dienstnehmer, die sich als stille Gesellschafter beteiligten, als leitende Mitarbeiter im Angestelltenverhältnis eingestuft. Aus der in der Broschüre dargestellten Berechnung der Aufteilung des Betriebserfolges gehe klar hervor, dass die Berechnung des auf den einzelnen Mitarbeiter entfallenden Gewinnanteiles unmittelbar mit dessen tatsächlicher Beschäftigung verknüpft sei. Aus der Herabsetzung des Monatsgehaltes auf den Anspruch nach dem Kollektivvertrag plus maximal 20 Prozent Zuschlag ergebe sich, dass im Gegenzug die Beschäftigung mit "Entgeltgewinn" abgegolten werde. Außerdem habe, wie aus der Broschüre hervorgehe, jeder Mitarbeiter nur einmal die Möglichkeit, sich zu entscheiden, ob er am Modell teilnehme oder nicht. Ein Ausstieg aus dem Modell sei jederzeit möglich, habe jedoch im Normalfall das Ausscheiden aus dem Unternehmen zur Folge und sei unwiderrufbar. Zwischen der Kapitaleinlage und den tatsächlich verteilten Gewinnen

bestehe ein krasses Missverhältnis. Anders als bei marktüblichen Kapitalbeteiligungen würden jährlich 200 % bis 500 % der jeweiligen Einlage - ohne jegliches Risiko, die stillen Gesellschafter seien entsprechend den Vereinbarungen am Verlust nicht beteiligt - ausgeschüttet. Eine diesbezügliche Fremdüblichkeit liege nicht vor.

1.4. In einer schriftlichen Stellungnahme vom 25. Mai 2001 legte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen dar, jene Dienstnehmer, die nicht für das Mitunternehmermodell optiert hätten, erhielten grundsätzlich eine Entlohnung unter Heranziehung aller ihnen arbeitsrechtlich zustehenden Entgeltteile. Treue- und Erfolgsprämien und Belohnungen würden nicht bezahlt. Sie erhielten jedoch ein Bilanzgeld und gegebenenfalls Dienstjubiläumsgelder. Provisionen gelangten nicht zur Auszahlung. Geleistete Überstunden und Feiertage würden abgegolten. Bei der Beteiligung handle es sich um eine Beteiligung im Sinne der §§ 178 ff HGB. Eine Abschöpfung der stillen Beteiligung bei Auflösung des Gesellschaftsverhältnisses erfolge durch Auszahlung der nominellen stillen Einlage. Eine Beteiligung an den stillen Reserven und am Firmenwert sei weder laufend noch für den Fall der Unternehmensveräußerung bzw. Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses vorgesehen. Eine Mitunternehmerstellung im Sinne des § 23 EStG und damit die Erzielung von betrieblichen Einkünften liege nicht vor. Die 23. GSVG-Novelle trage nichts zur Beantwortung der Frage der Beitragspflicht der Gewinnanteile der stillen Gesellschafter nach dem ASVG bei. Abgesehen davon liege keine den Kommanditisten vergleichbare Stellung in handelsrechtlicher wie auch steuerrechtlicher Hinsicht vor. Eine Haftungsübernahme über die Einlage hinaus in Form der Pflicht zur Verlustabdeckung sei im Innenverhältnis nicht vorgesehen. Der Hinweis in der Informationsbroschüre "Die Beteiligung ist kein Kündigungsschutz" zeige gerade die Losgelöstheit der beiden Verträge voneinander. Die Änderung auf Ebene des Dienstverhältnisses hinsichtlich Arbeitszeit- und Arbeitsruhegesetz nach Eintritt in das Modell wäre auch unabhängig von einer Beteiligung möglich. Durch die Gewinnberechnung werde der Aspekt der unternehmerischen Tätigkeit entscheidend geprägt. Die Merkmale wie Umsatzausweitung, Ertragsverbesserung und Erzielung eines Kostenbewusstseins bei den Gesellschaftern würden das Modell prägen. Die Entlohnung entsprechend der tatsächlichen Anwesenheit oder in Abhängigkeit von Leistungs-, Erfolgs- bzw. Liquiditätsgrößen spreche gegen ein Dienstverhältnis. Die Auszahlung von Nichtleistungslöhnen (Urlaub, Krankheit, Bundesheer) würde für ein Dienstverhältnis sprechen. Dieses liege aber nicht vor. Durch den Eintritt in das Modell werde einerseits ein neues Dienstverhältnis begründet, andererseits ein Beteiligungsverhältnis eingegangen, dessen Erträgnisse ungewiss seien. Die Ein- und Austrittsregelung habe nur gesellschaftsrechtliche Bedeutung und beeinflusse das Dienstverhältnis nicht. Nicht zutreffend sei, dass ein Ausstieg aus dem Modell im Normalfall das Ausscheiden aus dem Unternehmen zur Folge hätte. Die Beendigung der stillen Beteiligung könne durchaus bei Fortführung des Dienstverhältnisses erfolgen. Die Höhe des Gewinnanteiles hänge nicht von der Höhe der Einlage ab. Sie richte sich nach dem Unternehmenserfolg, der aus den Leistungen vieler Personen und nicht auf Grund einer konkreten Leistung eines Einzelnen eintrete. Bei Einführung des Modells seien derart hohe Unternehmensgewinne nicht erwartet worden. Wären die Unternehmensgewinne nicht so stark gestiegen, hätten die einzelnen stillen Gesellschafter eine adäquate Kapitalverzinsung erhalten. Eine ex ante Beurteilung des Modells hätte Angemessenheit ergeben, was durch die tatsächlichen hohen Gewinne bei einer ex post Beurteilung nicht anders gesehen werden könne. Jeder Dritte könne unter den in der Informationsbroschüre genannten Bedingungen stiller Gesellschafter werden. Je mehr fähige Menschen teilnähmen, desto größer werde der Unternehmenserfolg. Zwar sei eine Beteiligung am Verlust ausgeschlossen, im Insolvenzfall könne es jedoch zum Verlust der Einlage kommen, wodurch sehr wohl ein Risiko vorliege. Die Gewinnanteile könnten nicht mit Kapitaleinkünften verglichen werden, sondern wesentlich sei die Gesellschafterstellung mit den damit verbundenen umfassenden Rechten. Ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Entgeltreduzierung und stiller Beteiligung bestehe nicht, es komme nicht in allen Fällen zu einer Entgeltreduzierung. Es gebe auch keine mit der tatsächlichen Arbeitsleistung verknüpfte Berechnung der Gewinnverteilung. Vielmehr seien der Unternehmenserfolg und die Anzahl der stillen Gesellschafter maßgeblich.

1.5. Bei einer mündlichen Verhandlung vor der belangten Behörde am 30. Juli 2001 gab der Zeuge G. im Wesentlichen an, er sei seit 1986 bei dem Unternehmen als Produktmanager tätig. Ab dem Eintritt in das Mitunternehmermodell im Februar 1994 habe er statt ca. S 50.000,-- nur mehr ca. 30.000,-- brutto vierzehnmal im Jahr ausbezahlt bekommen. Vor Einführung des Modells hätte er ein Grundgehalt und eine Deckungsbeitragsprovision (die gesetzlich gebührenden Diäten seien ihm selbstverständlich auch ausbezahlt worden) bekommen. Das Mitunternehmermodell habe sich bereits im ersten Jahr für ihn und die weiteren vier Personen, die dafür optiert hätten, bewährt. Umgelegt auf einen Monat habe er ca. S 60.000,-- erhalten. Sein Aufgabengebiet, das er vor der Einführung des Modells besorgt habe, habe sich nach der Einführung des Modells nicht geändert, es sei dasselbe geblieben. Es habe einen "Sogeffekt" gegeben,

und die Dienstnehmer, die die geforderten Voraussetzungen erfüllt hätten, hätten sich alle für das neue Modell entschieden. Des Weiteren wurde von G. die Bewertung der Positionen im Unternehmen und die Berechnung der Ausschüttungen näher dargestellt. Würde er aus der Firma ausscheiden, hätte dies automatisch sein Ausscheiden aus dem Mitunternehmermodell zur Folge. Dann würden ihm das entsprechende Kapital und der aliquote Anteil an der Gewinnausschüttung ausbezahlt. Es gebe keinen stillen Gesellschafter, der nicht Dienstnehmer sei. Die Ehepartner der Mitunternehmer könnten sich ebenfalls als stille Gesellschafter beteiligen, frühestens mit dem Zeitpunkt des Optierens des bei der Firma beschäftigten Mitunternehmers, also frühestens nach zwei Jahren der Zugehörigkeit des Mitunternehmers. Das Ausscheiden des beschäftigten Mitunternehmens hätte das Ausscheiden des sich beteiligenden Ehepartners zur Folge. Der Zeuge Gr. gab an, er sei seit 1992 beim Unternehmen im Verkauf tätig. 1998 sei er dem Modell beigetreten, damals habe man als Voraussetzung fünf Jahre bei dem Unternehmen beschäftigt sein müssen. Seit 1992 sei er immer im Verkauf tätig. Sein Aufgabengebiet sei dasselbe geblieben und habe sich nicht geändert. Gr. habe bis zum Jahr 2001 insgesamt zwei Ausschüttungen bekommen, einmal S 270.000,-- (für das Wirtschaftsjahr 1998/99) und dann ca. S 300.000,-- (für das Wirtschaftsjahr 1999/2000). Der Zeuge G. gab an, für das Wirtschaftsjahr 1996/97 S 1,200.000,--, für 1997/98 S 278.0000,--, für 1998/99 S 312.000,-- und für 1999/2000 ca. S 340.000,-- erhalten zu haben. Der Vertreter der Beschwerdeführerin, S., legte dar, einige wenige Personen hätten auf Grund des Beitrittes zum Modell mehr Gehalt ausbezahlt bekommen. Dies sei insbesondere auf die Einstufung eines Arbeiters als Angestellter ab dem Zeitpunkt des Optierens für das neue Modell zurückzuführen. Bisher habe es nur einvernehmliche Auflösungen des Dienst- und Gesellschaftsverhältnisses gegeben. Sollte es mit einem Mitarbeiter Probleme geben, z.B. ständiges Zuspätkommen, werde zunächst versucht, ihn in einem anderen Aufgabengebiet, bei dem das Zuspätkommen keine Rolle spiele, unterzubringen. Sollte es ein solches nicht geben, müsste er gekündigt werden. Die Kündigung werde vom Bereichsleiter ausgesprochen. Aus formalen Gründen müsste S. diese jedoch unterfertigen. S. brachte weiter vor, sein ehemaliger Partner sei zum 1. Februar 1992 aus dem Unternehmen ausgeschieden, und er habe dessen Hälfteanteil kaufen müssen. Dies habe er einerseits durch die Aufnahme eines größeren Bankdarlehens, andererseits durch die Einführung des Mitunternehmermodells, wodurch die vereinbarten Ratenzahlungen hätten bedient werden können, finanziert.

1.6. Mit dem in Beschwerde gezogenen Bescheid wurde der Einspruch als unbegründet abgewiesen. Die belangte Behörde stellte in der Bescheidbegründung im Wesentlichen fest, dass die prekäre wirtschaftliche Situation der Beschwerdeführerin zur Einführung des so genannten "Mitunternehmermodells" mit 1. Februar 1994 geführt habe. Der Erwerb des Hälfteanteils des früheren Geschäftspartners sei zum einen durch die Aufnahme eines höheren Bankdarlehens, zum anderen durch die Einführung des vom wirtschaftlichen Erfolg der Beschwerdeführerin abhängigen Modells finanziert worden. So seien die an den ausgeschiedenen Geschäftspartner zu leistenden vereinbarten Ratenzahlungen durch die mit dem Beitritt zum Modell verbundene Reduzierung der ausbezahlten Löhne "getilgt" worden.

Bei Einführung des Modells seien diesem zunächst alle einem fünfköpfigen Führungsgremium angehörenden Dienstnehmer beigetreten, zu den Stichtagen der Wirtschaftsjahre 1995/96 und 1996/97 15 Dienstnehmer, zum Stichtag des Wirtschaftsjahres 1997/98 19 Dienstnehmer und zu jenem des Wirtschaftsjahres 1998/99 27 Dienstnehmer. Nach einer mindestens (ursprünglich fünfjährigen, dann vierjährigen, nunmehr) zweijährigen Betriebszugehörigkeit könnten die Dienstnehmer für eine Beteiligung als "stille Gesellschafter" optieren, wobei auf den Stichtag 1. Februar des Wirtschaftsjahres, das den Zeitraum vom 1. Februar bis zum 31. Jänner des Folgejahres umfasse, abgestellt werde. Die Möglichkeit, sich für das Modell zu entscheiden, bestehe nur einmal. Das Ausscheiden aus dem Modell sei zwar jederzeit möglich, jedoch unwiderrufbar und habe auch das Ausscheiden aus dem Betrieb zur Folge, wobei auch die Beendigung des Dienstverhältnisses das Erlöschen des Gesellschaftsverhältnisses bedinge. Mit der Option für das Modell war bzw. ist der Wechsel derjenigen Dienstnehmer, die als Arbeiter beschäftigt gewesen seien, in ein Angestelltenverhältnis und in der Regel die Reduzierung des ausbezahlten Entgeltes auf das nach dem Kollektivvertrag für Handelsangestellte gebührende Entgelt plus maximal 20 % Zuschlag verbunden. Etwa drei Personen, die beim Beitritt auf dem Niveau des Kollektivvertrages entlohnt und als Arbeiter in ein Angestelltenverhältnis übernommen worden seien, hätten netto geringfügig mehr ausbezahlt bekommen.

Jede Position bei der Beschwerdeführerin sei mit einer bestimmten abstrakten Punkteanzahl ("Soll-Wert") bewertet worden, jeweils in Relation zur Geschäftsführung, welche mit 100 Punkten bewertet sei. Ein "Ist-Wert", der vom "Soll-Wert" abweichen könne, werde vor dem Beginn des jeweiligen Wirtschaftsjahres festgelegt. Ursprünglich sei dies durch

ein Dreiergremium erfolgt, nunmehr werde die Festlegung von den Personen vorgenommen, die denselben Tätigkeitsbereich wie der Betreffende hätten. Änderungen während eines Wirtschaftsjahres wirkten sich erst bei der Festlegung des "Ist-Wertes" für das folgende Wirtschaftsjahr aus. Jeder Dienstnehmer, der für das Modell optiere, habe zum jeweiligen Stichtag eine Einlage zu leisten, deren Höhe sich nach dem "Ist-Wert" richte und jährlich angepasst werde. Die Kapitaleinlage berechne sich aus dem Produkt des "Ist-Wertes" und S 1.000,--. Bei einer Reduzierung des "Ist-Wertes" werde die Differenz auf die zuvor geleistete Kapitaleinlage an den betreffenden "Mitunternehmer" ausbezahlt, während bei einer Erhöhung des "Ist-Wertes" dieser "Mitunternehmer" die entsprechende Differenz einzuzahlen habe. Die "stillen Gesellschafter" seien weder an den Verlusten noch am Firmenwert und den stillen Reserven, sondern nur am Gewinn der Beschwerdeführerin beteiligt. Dies gelte sowohl für die laufende Gewinnermittlung als auch bei Auflösung des Gesellschaftsverhältnisses.

Eine Gewinnausschüttung an die "Mitunternehmer" komme erst in Betracht, wenn - berechnet auf der Grundlage der vorläufigen Bilanz - der "Aufteilungsbetrag" den so genannten "Basisbetrag" vor Ausschüttung überschreite. Der "Basisbetrag" berücksichtige, ausgehend vom Finanzerfolg, die Steuern vom Einkommen und Ertrag, die Salden aus Rückstellungen/Rücklagen, aus Abschreibungen und Ertrag aus Anlageverkäufen, Eigenkapitalzinsen, eine Risikoprämie für Fremdkapitalbürgschaft sowie einen Fixbetrag für Firmenzukunftssicherung. Vom "Basisbetrag" würden 50 % zur Gänze an die "Mitunternehmer" ausgeschüttet. Die übrigen 50 % würden zur Hälfte für die Zukunftssicherung des Unternehmens verwendet und der Beschwerdeführerin zugeteilt, zur anderen Hälfte würde eine zusätzliche Ausschüttung an die "Mitunternehmer" erfolgen. Damit sei der Gesamtbetrag, der an alle "stillen Gesellschafter" ausgeschüttet werde, festgelegt. Für die tatsächliche Gewinnausschüttung im Einzelfall sei der "persönliche Ausschüttungsfaktor" maßgeblich. Für seine Errechnung werde der "Ist-Wert" mit dem "Beschäftigungsfaktor" und dem "Anwesenheitsfaktor" multipliziert. Durch den "Beschäftigungsfaktor" würden Zeiten und Ausmaß einer Teilzeitbeschäftigung, "des Bundesheeres (Zivildienstes)", einer Dienstfreistellung, "das (unterjährige) Ausscheiden aus dem Unternehmen", die Postensuchtage bei Beendigung des Dienstverhältnisses und Zeiten des Karenzurlaubes berücksichtigt. So werde z.B. bei einer Teilzeitbeschäftigung von 30 Wochenstunden (bezogen auf die Vollbeschäftigung von 38,5 Stunden) der "Ist-Wert" mit dem "Beschäftigungsfaktor" von 0,779 (Vollbeschäftigung = 1; 30 Wochenstunden dividiert durch 38,5 Wochenstunden = 0,779) multipliziert. Der "Anwesenheitsfaktor" erfasse eine Abwesenheit im Falle von Krankheit und Pflegeurlaub sowie die Dauer des Bezuges von Wochengeld, wobei pro Woche um 1 % gekürzt werde. Die Summe der Ausschüttungsfaktoren aller "Mitunternehmer" ergebe den Teiler für die Ausschüttungsverteilung. Der an die "Mitunternehmer" auszuschüttende 100 %-ige und 50 %-ige Gewinnanteil werde durch diesen Teiler dividiert. Der sich daraus ergebende Quotient werde mit dem jeweils festgestellten "Ist-Wert" bzw. dem Ausschüttungsfaktor des betreffenden "Mitunternehmers" multipliziert und ergebe so den persönlichen Ausschüttungsbetrag des einzelnen "Mitunternehmers".

In den Beitragsgrundlagenjahren 1997 bis 1999 seien beispielsweise Gewinnanteile in der Höhe zwischen S 127.100,-- und S 1,341.600,-- ausgeschüttet worden. Im entscheidungswesentlichen Zeitraum vom 1. Februar 1996 bis 31. Jänner 1999 habe es keine Verluste, sondern nur Gewinne gegeben. Scheide ein "Mitunternehmer" während eines Jahres aus dem Dienstverhältnis aus, bekomme er die Gewinnausschüttung für das vorangegangene Wirtschaftsjahr im November des Jahres seines Ausscheidens zur Gänze und im November des darauffolgenden Wirtschaftsjahres den aliquoten Anteil der Gewinnausschüttung für das Jahr seines Ausscheidens.

Im gegenständlichen Fall stehe das Vorliegen der jeweiligen Dienstverhältnisse außer Streit. Es stelle sich nur die Frage, ob durch den Beitritt der Dienstnehmer zum Modell eine stille Gesellschaft begründet werde, die als solche rechtlich selbständig bestehe und vom Dienstverhältnis abgrenzbar sei. Die Beschwerdeführerin habe ausdrücklich betont, dass es sich um keine atypische stille Gesellschaft handle. Die Bezeichnung "Mitunternehmerschaft" sei daher irreführend und auch von der Beschwerdeführerin nicht mit der entsprechenden Bedeutung verbunden, denn im Hinblick auf die steuerrechtlichen und sozialversicherungsrechtlichen Konsequenzen einer atypischen stillen Gesellschaft, die als Mitunternehmerschaft zu qualifizieren wäre, könne davon ausgegangen werden, dass eine solche nicht beabsichtigt gewesen sei. Entsprechend den Verträgen leiste der jeweilige "stille Gesellschafter" eine Geldeinlage.

Von einer Einlage in Form einer Dienstleistung sei nicht die Rede. Es gebe keine Reduktion des Arbeitsumfanges und eine damit übereinstimmende Kürzung des Entgeltes sowie eine klar abgegrenzte Erbringung einer Einlage in Form von Arbeitsleistungen als Arbeitsgesellschafter. Es fehle auch an konkreten Anhaltspunkten für eine zusätzlich zum bisherigen Arbeitsverhältnis erbrachte Arbeitsleistung als Einlage in die Gesellschaft. Für ein selbständiges

Nebeneinanderbestehen von Dienst- und Gesellschaftsverhältnis wäre es jedoch erforderlich, dass sich die jeweiligen Vertragsinhalte deutlich von einander abgrenzen lassen. Nicht genüge eine Zuordnung gleichartiger Leistungen nach einem zeitlichen Schlüssel (z.B. vormittags Arbeitnehmer, nachmittags stiller Gesellschafter) bei gleich bleibender Tätigkeit. Im vorliegenden Fall gebe es aber keine konkreten Aussagen zur Frage der Abgrenzung zwischen den Tätigkeiten, die ein Mitarbeiter in seiner Funktion als Dienstnehmer im Rahmen seines Dienstverhältnisses, und jenen, die er in seiner Funktion als stiller Gesellschafter erbracht haben sollte.

Die Beschwerdeführerin habe zwar auf wesentliche Kontrollrechte der stillen Gesellschafter hingewiesen. Sie bezwecke aber offenbar nicht, die Rechtsbeziehungen insgesamt als Dienstverhältnis oder stille Gesellschaft zu qualifizieren, denn sie gehe selbst unzweifelhaft davon aus, dass auch nach dem Beitritt zum Modell das jeweilige Dienstverhältnis weiterhin aufrecht sei, sodass daneben zusätzlich ein Gesellschaftsverhältnis begründet würde, für das die damit angeführten Kriterien gelten würden. Wie der Arbeitsbereich und Arbeitseinsatz im Rahmen des stillen Gesellschaftsverhältnisses konkret gestaltet sein sollte, werde aber seitens der Beschwerdeführerin nicht dargelegt. Zwar mache sie das Fehlen persönlicher Abhängigkeit geltend, es fehle aber zur Gänze die Beschreibung des konkreten Aufgabenbereiches, für den diese vom Dienstverhältnis abweichenden Spielregeln gelten sollten. Außerdem müsste diese Abgrenzung für alle dem Modell beigetretenen Mitarbeiter festgelegt sein. Auch sei eine stille Gesellschaft eine reine Innengesellschaft, sodass ein stiller Gesellschafter auch nicht Dienstgeber sein könne. Die Kontrollrechte beinhalteten keine Arbeitsleistung. Darüber hinaus behauptete Mitsprache- und Mitwirkungsrechte fänden weder eine inhaltliche Verankerung im Gesellschaftsvertrag, noch seien sie in der Broschüre des Unternehmens beschrieben. In dieser sei vielmehr festgehalten, dass die Beteiligung eine reine Kapitalbeteiligung sei und Entscheidungen nach wie vor in den dafür vorgesehenen Gremien getroffen würden. Damit übereinstimmend habe auch der persönlich haftende Gesellschafter S. angegeben, dass beispielsweise eine Kündigung aus formalen Gründen von ihm unterfertigt werde, auch wenn sie von einem der fünf zuständigen Bereichsleiter ausgesprochen werde. Für den Bereichsleiter ergebe sich daraus aber keine über sein Arbeitsverhältnis hinausgehende Arbeitsleistung oder Leitungsbefugnis. Auch stelle sich die Frage, wie die pauschal und undifferenziert behaupteten weitergehenden Befugnisse von Gesellschaftern in untergeordneter Funktion (z.B. als Bürokraft) gestaltet sein sollten. Das Modell betreffe nämlich nicht nur so genannte leitende Angestellte, bei denen die Einräumung von Mitwirkungsbefugnissen zumindest theoretisch denkbar sei. Der Sachverhalt biete jedenfalls keinen Anhaltspunkt, dass derartige Rechte für alle Gesellschafter definitiv festgelegt und rechtlich verankert seien oder zumindest faktisch ausgeübt würden. Ferner sei es widersprüchlich, einerseits das Vorliegen einer atypischen stillen Gesellschaft zu verneinen, andererseits bezüglich der behaupteten Mitwirkung der Gesellschafter an der Unternehmensleitung ein wesentliches Argument für das Vorliegen einer atypischen stillen Gesellschaft zu sehen.

Glaubhaft seien die Aussagen der Arbeitnehmer G. und Gr., wonach sich ihr Arbeitsbereich auch nach dem Beitritt zum Modell nicht geändert habe. Auch die vorgelegten Dienstzettel definierten vor und nach dem Beitritt die gleichen Aufgabenbereiche. Von einer Übernahme von Funktionen im Sinne einer Beteiligung an der Unternehmensleitung sei nicht die Rede. Die von den Dienstnehmern erbrachte Arbeitsleistung werde daher auch nach Gründung der stillen Gesellschaft ausschließlich im Rahmen ihres Arbeitsverhältnisses erbracht. Eine Arbeitsleistung als Gesellschafter sei nicht konkretisiert und damit nicht abgrenzbar von der Arbeitsleistung als Dienstnehmer. Für eine zusätzliche Arbeitsleistung der "Mitunternehmer" und für deren Leitungsbefugnisse gebe es weder schriftliche Vereinbarungen noch bestünden Anhaltspunkte dafür, dass die tatsächlichen Verhältnisse dem diesbezüglich behaupteten Vorbringen entsprächen. Entscheidend sei, dass nach rechtlichen Gesichtspunkten nicht die Gesellschafter aus den im Betrieb getätigten Geschäften unmittelbar berechtigt und verpflichtet würden, diese also das Risiko des Betriebes im gesamten nicht zu tragen hätten, bzw. dass die Mitspracherechte, Entscheidungsbefugnisse oder Kontrollrechte hinsichtlich der Unternehmensführung nicht verbindlich verankert seien, wie das Beispiel der Kündigung zeige. Nur dann aber könnten diese Aufgaben und Befugnisse der Rechtsstellung als stiller Gesellschafter zugeordnet werden.

Die maßgeblichen Bestimmungsgrößen für die Ermittlung der individuellen Gewinnanteile resultierten ausschließlich aus dem Arbeitsverhältnis. Da der "Ist-Wert" auch die Höhe der Einlage bestimme, bestehe insoweit eine Korrelation zwischen der Höhe der Einlage und der Höhe des Gewinnanteils. Der zu Grunde liegende Faktor sei jedoch ausschließlich durch das Arbeitsverhältnis determiniert. Das Modell sehe nicht vor, dass im Einzelfall die Höhe der Einlageleistung einvernehmlich nach anderen Gesichtspunkten festgelegt würde. Für die Ermittlung der Gewinnanteile sei ausdrücklich festgehalten, dass eine Verzinsung der Einlage nicht vorgesehen sei und die Höhe des Gewinnanteils

nicht von der Höhe der Einlage abhänge. Eine derartige Konstruktion entspreche aber nicht dem Wesen einer typischen stillen Gesellschaft, wobei das Vorliegen einer atypischen stillen Gesellschaft bereits wegen des Fehlens von Leitungsrechten der Gesellschafter sowie der Nichtbeteiligung am Firmenwert und den stillen Reserven auszuschließen sei. Auf Grund der Vereinbarung des Ausschlusses einer Verlustbeteiligung sowie des Fehlens interner Haftungsvereinbarungen werde der "Risikoprämie" keine besondere Bedeutung zukommen.

Da die Gesellschafter in dieser Funktion keine Arbeitsleistung erbringen würden, bleibe als Maßstab für eine angemessene Gewinnbeteiligungsregelung Art und Größe des finanziellen Beitrages des "stillen Gesellschafters", das Verhältnis der Vermögenseinlage zum Betriebsvermögen des Geschäftsinhabers. Diese Größen würden aber in der konkreten Gewinnbeteiligungsregelung keinen Niederschlag finden. Vielmehr sei die Höhe der Gewinnbeteiligung primär abhängig vom Aufgabenbereich des Betroffenen ("Soll-Wert") sowie weiteren, auf die unmittelbare Arbeitsleistung bezogenen Faktoren ("Ist-Wert" bzw. Ausschüttungsfaktor). Dass sich die Höhe des Gewinnanteils nach dem Unternehmenserfolg richte, verschlage nichts, da jede Form einer Gewinnbeteiligung zunächst voraussetze, dass überhaupt ein Gewinn erwirtschaftet werde. Auch der Umstand, dass die Höhe des Gewinnanteils von der (wachsenden) Anzahl der stillen Gesellschafter abhänge, schließe nicht aus, dass der Gewinnanteil Entgelt für die erbrachte Arbeitsleistung im Rahmen des Arbeitsverhältnisses darstelle. Die Höhe des Gewinns hänge in jedem Unternehmen von einer Vielzahl von Faktoren ab, die vom einzelnen Arbeitnehmer nicht oder nur teilweise beeinflusst werden könnten.

In der Broschüre des Unternehmens sei weiters festgehalten, dass es nur "mitarbeitende Gesellschafter" geben werde. Wenn andere Personen Gesellschafter würden, stellte sich auch die Frage nach den für sie maßgeblichen Faktoren für die Bestimmung der Höhe der Einlage sowie des Gewinnanteils. Die Informationsbroschüre sehe dafür keine Regelungen vor. Insgesamt ergebe sich daraus, dass das vorliegende Modell auf außenstehende Dritte nicht anwendbar sei. Es gehe im vorliegenden Fall nicht um eine allenfalls überhöhte und damit unangemessene Gewinnbeteiligung im Rahmen eines Gesellschaftsverhältnisses, sondern um die Frage, ob diese Gewinnbeteiligung überhaupt auf der Leistung einer Einlage als stiller Gesellschafter beruhe oder im Arbeitsverhältnis wurzle, wobei letzteres hier der Fall sei. Diese Beurteilung ergebe sich aus einer ex ante Betrachtung des Modells und werde auch nicht durch die tatsächlich eingetretenen hohen Gewinne des Unternehmens, die zu einem gegenüber der Situation vor dem Beitritt zum Modell höheren Gesamteinkommen der "Mitunternehmer" geführt hätten, widerlegt.

Hinsichtlich der Beendigung der stillen Gesellschaft habe das Ausscheiden aus dem Modell im "Normalfall" auch das Ausscheiden aus dem Betrieb zur Folge. Dass die Beendigung des Dienstverhältnisses das Erlöschen des Gesellschaftsverhältnisses bedinge, sei unbestritten. Letzteres ergebe sich zwangsläufig aus der Konstruktion des Modells, nach der Dritte nicht beteiligt sein könnten. Die Möglichkeit, dass das Ausscheiden aus dem Modell in einem "Ausnahmefall" nicht zum Ende des Arbeitsverhältnisses führe, bedeute offenbar lediglich, dass sich der Arbeitgeber nicht von vornherein habe festlegen wollen, in einem solchen Fall jedenfalls eine Kündigung auszusprechen. Entscheidend sei aber der Umstand, dass ohne aufrechtes Arbeitsverhältnis ein Gesellschaftsverhältnis nach dem Modell nicht möglich sei. Der Bestand des Gesellschaftsverhältnisses sei daher eng an den Bestand des Dienstverhältnisses gebunden.

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise seien die Gewinnanteile daher Entgelt für bereits erbrachte Arbeitsleistungen und unterlägen gemäß § 49 Abs. 1 ASVG der Beitragspflicht. Da mit diesem Entgeltbestandteil die regelmäßig erbrachten Dienstleistungen abgegolten würden, habe die Gewinnausschüttung trotz der jährlich einmaligen Auszahlung den Charakter einer monatlichen dem Gehalt zuzurechnenden Zahlung und sei daher nicht als Sonderzahlung gemäß § 49 Abs. 2 ASVG zu werten. Das in Bezug auf die Einlagen bestehende Rechtsgeschäft sei insgesamt als unverzinsliches Darlehen der Dienstnehmer zu betrachten. Die Zurechnung eines (durch Schätzung zu ermittelnden) Teils der Gewinnausschüttung zu einer Form der Vergütung für die Zurverfügungstellung von Kapital und damit der Wegfall des Entgeltcharakters für diesen Teilbetrag komme daher nicht in Betracht.

2. Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde mit dem Begehren, ihn wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften kostenpflichtig aufzuheben.

Die belangte Behörde legte die Akten des Verwaltungsverfahrens vor und nahm von der Erstattung einer Gegenschrift Abstand.

Die mitbeteiligte Gebietskrankenkasse erstattete eine Gegenschrift.

3. Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

3.1. Gemäß § 49 Abs. 1 ASVG sind unter Entgelt die Geld- und Sachbezüge zu verstehen, auf die der pflichtversicherte Dienstnehmer (Lehrling) aus dem Dienst(lehr)verhältnis Anspruch hat oder die er darüber hinaus auf Grund des Dienst(lehr)verhältnisses vom Dienstgeber oder von einem Dritten erhält.

§ 539a Abs. 1 ASVG sieht vor, dass für die Beurteilung von Sachverhalten nach diesem Bundesgesetz in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes (z.B. Werkvertrag, Dienstvertrag) maßgebend ist.

3.2. Im vorliegenden Fall ist strittig, ob die jeweils im November erfolgten gegenständlichen Zahlungen Entgelt im Sinne des § 49 Abs. 1 ASVG darstellen. Diese Zahlungen erfolgten an Personen, die zur Beschwerdeführerin (auch) in einem Dienstverhältnis stehen. In der Beschwerde wird im Übrigen den Feststellungen der belangten Behörde beigepflichtet, dass keine atypische stille Gesellschaft vorliegt.

Zunächst ist festzuhalten, dass es keineswegs ausgeschlossen ist, dass neben einem Gesellschaftsvertrag ein Dienstvertrag vorliegt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 17. April 2002, Zl. 98/09/0174, mwN). Möglich ist es ferner, dass von einem stillen Gesellschafter Geld- oder Sachwerte, ebenso aber auch Dienstleistungen eingebracht werden (vgl. Wanke, Zur Qualifikation der Einkünfte des nicht an einem Handelsgewerbe beteiligten "echten stillen Gesellschafters", ÖStZ 1988, 19).

Im vorliegenden Fall haben die Dienstnehmer, die für das Modell optiert haben, eine Geldeinlage geleistet.

3.3.1. Die Beschwerdeführerin wendet sich gegen die Auffassung der belangten Behörde, dass konkrete Anhaltspunkte für eine zusätzlich zum bisherigen Arbeitsverhältnis erbrachte Arbeitsleistung als Einlage in die Gesellschaft fehlten. Sie bringt vor, dass Unternehmensführungsleistungen nicht in vergleichbarer Form wie Arbeitsleistungen messbar seien. Die Mitarbeiter müssten als stille Gesellschafter Führungsentscheidungen über Investitionen, Personalpolitik, Finanzierungen und Werbestrategien in den verschiedensten Unternehmensbereichen treffen. Gerade diese Leistungen seien es, die sie als Dienstnehmer nicht erbringen würden. Die Beschwerdeführerin bemängelt auch, dass die Zeugen G. und Gr. nicht zu den ihnen als stillen Gesellschaftern zustehenden Mitwirkungs- und Kontrollrechten und deren Ausübung befragt worden seien.

3.3.2. Selbst wenn man im Hinblick auf die im Verhältnis zu den Ausschüttungen relativ geringe Einlage davon ausgeht, dass Arbeitsleistungen nicht nur aus dem Rechtsgrund des Dienstverhältnisses erbracht werden, führt dies die Beschwerde nicht zum Erfolg: Bei einer "Vertragskoppelung", also dem Erbringen von Arbeitsleistungen aus verschiedenen Rechtsgründen, ist jeweils im Einzelfall unter Zugrundelegung eines Gesamtbildes der Vereinbarungen zu untersuchen, ob eine Tätigkeit auf Grund des Dienstverhältnisses ausgeübt wird. Dies ist insbesondere zu bejahen, wenn die Rechtsstellung des Betroffenen durch das Verhältnis der persönlichen und wirtschaftlichen Abhängigkeit vom Dienstgeber geprägt wird (vgl. zu all dem auch das hg. Erkenntnis vom 16. November 1993, Zl. 93/08/0031).

Die belangte Behörde hat dargelegt, dass sich etwa für einen Bereichsleiter durch die inhaltliche Vorbereitung und Durchführung von Personalentscheidungen und auch die Einbindung in dieselben keine über sein Arbeitsverhältnis hinausgehende Arbeitsleistung oder Leitungsbefugnis ergibt. Ferner haben sowohl der Zeuge G. als auch der Zeuge Gr. vor der belangten Behörde zu Protokoll gegeben, dass sich ihr "Aufgabengebiet" durch die Einführung des Modells nicht geändert habe. Die belangte Behörde ist daher zu Recht davon ausgegangen, dass die behaupteten "Mitwirkungsrechte" der "stillen Gesellschafter" nicht darauf hinauslaufen, Weisungen zu verhindern, sich also dem an sich gegebenen Weisungsrecht des Dienstgebers zu entziehen.

3.4.1. Es trifft zwar zu, dass eine außergewöhnliche Höhe der Gewinnbeteiligung gegen die Annahme eines bloßen Dienstverhältnisses spricht (vgl. z.B. die hg. Erkenntnisse vom 9. Oktober 1953, Zl. 1660/51, vom 25. April 1958, Zl. 1453/57, vom 16. Oktober 1959, Zl. 2465/57, vom 18. Dezember 1959, Zl. 689/59, vom 30. März 1962, Zl. 2162/61, und vom 25. April 1972, Zl. 1814/71). Für die Beschwerdeführerin ist daraus aber schon deshalb nichts zu gewinnen, weil es in den genannten, zum Gewerbesteuerrecht ergangenen Erkenntnissen um eine jeweils hohe, dem einzelnen Betroffenen zustehende Quote am Gewinn gegangen ist. Im vorliegenden Fall wird zwar ein großer Teil des "Basisbetrages" (75 %) ausgeschüttet. Auf den einzelnen Betroffenen entfällt damit aber keine vergleichbar hohe Quote mehr. Außerdem hat die Beschwerdeführerin selbst vorgebracht, dass bei steigender Anzahl der am Modell Beteiligten die Quote für den Einzelnen noch weiter sinkt.

3.4.2. Im Übrigen hat der Verwaltungsgerichtshof darauf hingewiesen, dass für die Beurteilung, ob eine Person im Betrieb eines Unternehmers als Dienstnehmer oder als so genannter Arbeitsgesellschafter tätig ist, immer die Gegebenheiten des konkreten Einzelfalles ausschlaggebend sind (vgl. das hg. Erkenntnis vom 13. September 1972, Zl. 1795/70). Eine Gewinnbeteiligung in der Höhe von 25 % hat der Verwaltungsgerichtshof etwa im Erkenntnis vom 17. September 1971, Zl. 99/70, keineswegs als ein zwingendes Kriterium für das Vorliegen eines Gesellschaftsverhältnisses angesehen.

Eine Betrachtung des konkreten Falles zeigt nun, dass sich die Höhe der hier gegenständlichen jeweiligen Zahlungen nach der von der belangten Behörde dargestellten Berechnungsmethode, die von der Beschwerdeführerin nicht bestritten wird, ausschließlich auf Grund der im Rahmen des Dienstverhältnisses erbrachten Arbeitsleistung ergibt. Nicht nachvollziehbar ist das Vorbringen in der Beschwerde, dass auch dann, wenn keine Arbeitsleistung durch den stillen Gesellschafter erbracht werde, ihm dennoch auf Grund des Gesellschaftsvertrages ein Gewinnanteil zustehe. Ein gänzliches Unterbleiben der Arbeitsleistung würde nämlich nach der unbestrittenen Berechnungsmethode gegebenenfalls zu einem "Beschäftigungsfaktor" von Null und damit auch zu einem Ausschüttungsfaktor von Null führen. Die gegenständlichen Zahlungen stehen auf Grund dieser Berechnungsmethode auch nicht in Abhängigkeit bloß von jenen Tätigkeiten, die die Mitarbeiter gegebenenfalls in Ausübung von Kontroll- und Mitwirkungsrechten im Unternehmen erbringen.

3.4.3. Ausgehend davon, dass sich die Aufgabenbereiche der Beschäftigten durch den Beitritt zum Modell nicht geändert haben und die gegenständlichen Zahlungen von den im Rahmen ihres Dienstverhältnisses geleisteten Tätigkeiten abhängen, wäre es aber jedenfalls nur dann möglich, dass diese Zahlungen kein Entgelt im Sinne des § 49 Abs. 1 ASVG darstellten, wenn sie auf einem Rechtsverhältnis beruhten, das vom Dienstvertrag unabhängig ist. Insbesondere müsste dieses Rechtsverhältnis unabhängig vom Dienstvertrag weiter bestehen oder aufgelöst werden können (vgl. dazu auch das bereits zitierte hg. Erkenntnis vom 16. November 1993 und das Urteil des OGH vom 12. Dezember 1991, 6 Ob 612/91; Böckle, Arbeitnehmer und/oder stiller Gesellschafter, GesRZ 1983, 142). Nur dann käme es überhaupt in Frage, dass sich die Vertragsinhalte auch ausreichend deutlich voneinander abgrenzen ließen (vgl. dazu Neuner, Die Stille Gesellschaft im Abgabenrecht, 4. Auflage, S. 198 H 11).

Diese essenzielle Voraussetzung ist im vorliegenden Fall aber nicht erfüllt: Die Beschwerdeführerin wendet sich in der Beschwerde nicht mehr gegen die Feststellungen der belangten Behörde, dass Außenstehende, die nicht Beschäftigte der Beschwerdeführerin sind, am gegenständlichen Modell nicht teilnehmen können. Nicht bekämpft werden auch die Feststellungen der belangten Behörde, dass eine Auflösung des Dienstverhältnisses zwingend auch zum Ausscheiden aus dem Modell führt.

Angesichts dieser Umstände kann es aber keinem Zweifel unterliegen, dass die gegenständlichen Zahlungen Entgelt im Sinne des § 49 Abs. 1 ASVG darstellen. Bei diesem Ergebnis kann es dahingestellt bleiben, welche Rechtsverhältnisse gegebenenfalls im Hinblick auf die Leistung einer Geldeinlage zwischen der Beschwerdeführerin und dem jeweiligen Einlageleister bestehen, weil es hier nur um die Relevanz der genannten Zahlungen für die Höhe der zu leistenden Beiträge geht (vgl. in dieser Hinsicht auch das hg. Erkenntnis vom 15. März 2005, Zl. 2001/08/0176).

3.5.1. Einzugehen ist noch auf das Argument, dass die betreffenden Zahlungen so hoch gewesen seien, dass sie in keiner Relation zur erbrachten Arbeit gestanden seien. Der Verwaltungsgerichtshof hat im bereits zitierten Erkenntnis vom 13. September 1972 ausgeführt, dass dann noch keine stille Beteiligung vorliegt, wenn die gesamte Entlohnung wirtschaftlich als Äquivalent für erbrachte Arbeitsleistungen des Arbeitnehmers angesehen werden kann. Dies treffe zu, wenn die erhaltenen Gesamtvergütungen in ihrem Ausmaß annähernd jenem Betrag entsprächen, den ein angestellter Geschäftsführer mit fixer Entlohnung für die gleiche Arbeitsleistung bekommen würde. Im zitierten Erkenntnis vom 17. April 2002 hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass eine zwischen Arbeitsleistung und Entlohnung bestehende (vom Einlagestand unabhängige) Äquivalenz in der Regel für ein Dienstverhältnis sprechen wird. Im Erkenntnis vom 25. Mai 1962, Slg.Nr. 2656/F, hat der Verwaltungsgerichtshof dargelegt, dass dann, wenn unter der Bezeichnung von Arbeitslöhnen Beträge gezahlt werden, die beträchtlich höher sind als die für Arbeitnehmer gleicher Verwendungsart üblichen, förmliche Dienstverhältnisse nicht bestehen und sich nach der aufgewendeten Arbeitszeit die Tätigkeit eher als Mitarbeit im Geschäft darstellt, davon auszugehen sei, dass die Betroffenen als stille Gesellschafter ihre Arbeit eingebracht haben.

3.5.2. Dazu ist zunächst zu bemerken, dass die genannten Erkenntnisse nicht zu § 49 ASVG ergangen sind, sondern

zum Gewerbesteuerrecht (die hg. Erkenntnisse vom 13. September 1972 und vom 25. Mai 1962) bzw. zum Ausländerbeschäftigungsgesetz (das Erkenntnis vom 17. April 2002). Darüber hinaus liegen im hier zu beurteilenden konkreten Fall sehr wohl Dienstverträge vor und werden Dienstleistungen erbracht, die für die Höhe der gegenständlichen Zahlungen von ausschlaggebender Bedeutung sind. Schließlich aber kommt im Rahmen des § 49 Abs. 1 ASVG das angesprochene Äquivalenzprinzip schon deshalb nicht zum Tragen, weil nach dem eindeutigen Wortlaut dieser Bestimmung als Entgelt alles zu verstehen ist, was der Dienstnehmer auf Grund des Dienstverhältnisses vom Dienstgeber oder von einem Dritten tatsächlich erhält. Und dieses ausschlaggebende Kriterium ist, wie oben dargestellt, erfüllt.

3.6. Im Übrigen ist ein Vergleich der Verzinsung des zur Verfügung gestellten Kapitals mit sonstigen erzielbaren Zinsen im gegenständlichen Fall nicht von Relevanz, weil eben die Qualifikation des Rechtsverhältnisses, das im Zusammenhang mit der Einlageleistung steht, hier dahingestellt bleiben kann. Nicht von Bedeutung ist auch, ob im Insolvenzfall ein Verlust der Geldeinlage und damit ein diesbezügliches Risiko gegeben ist.

Die Beschwerdeführerin behauptet nicht, dass hinsichtlich jener Tätigkeiten, die im Rahmen des Dienstverhältnisses ausgeübt werden und die die Höhe der Zahlungen bestimmen, die persönliche Abhängigkeit der Dienstnehmer fehlen würde. Ob diese hinsichtlich anderer Tätigkeiten der Beschäftigten besteht, ist im vorliegenden Zusammenhang ebenfalls nicht von Bedeutung.

Festzuhalten ist schließlich noch, dass die Gefahr eines Ausbleibens des Gewinnes des Unternehmens und damit der gegenständlichen Zahlungen an der hier getroffenen Beurteilung nichts zu ändern vermag. Diesbezüglich ist allerdings Folgendes auszuführen:

3.7.1. Die Beschwerdeführerin bringt weiters vor, dass die Gewinnauszahlungen an die Mitarbeiter Sonderzahlungen im Sinne des § 49 Abs. 2 ASVG seien.

Sonderzahlungen sind gemäß der genannten Bestimmung Bezüge im Sinne des § 49 Abs. 1 ASVG, die in größeren Zeiträumen als den Beitragszeiträumen gewährt werden, wie z.B. ein 13. oder 14. Monatsbezug, Weihnachts- oder Urlaubsgeld, Gewinnanteile oder Bilanzgeld. Sie sind als Entgelt nur nach Maßgabe der Bestimmungen des § 54 ASVG und der sonstigen Bestimmungen dieses Bundesgesetzes, in denen Sonderzahlungen ausdrücklich erfasst werden, zu berücksichtigen.

Für die Abgrenzung zwischen dem Entgelt nach § 49 Abs. 1 ASVG und den Sonderzahlungen nach § 49 Abs. 2 ASVG ist somit entscheidend, ob Bezüge im Sinne des Abs. 1 "in größeren Zeiträumen als den Beitragszeiträumen" gewährt werden.

Bei der Beurteilung der Frage, ob eine freiwillig oder verpflichtend gewährte Zuwendung "in größeren Zeiträumen als den Beitragszeiträumen" gewährt wird, kommt es nach ständiger Rechtsprechung darauf an, ob diese (verpflichtenden oder freiwilligen) Zuwendungen im Sinne des § 49 Abs. 1 ASVG mit einer gewissen Regelmäßigkeit in bestimmten, über die Beitragszeiträume hinausreichenden Zeitabschnitten wiederkehren, wobei die Regelmäßigkeit der wiederkehrenden Leistungen im Wesentlichen aus der Dienstgeberzusage oder dem tatsächlichen Ablauf der Ereignisse zu beurteilen ist (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 13. August 2003, Zl. 2000/08/0092).

Die gegenständlichen Zahlungen wurden jeweils im November geleistet. Die Kriterien der Regelmäßigkeit und des größeren Zeitraums als des Beitragszeitraumes sind daher erfüllt.

3.7.2. Im Zusammenhang mit Umsatzprovisionen hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgeführt, dass diese allein dadurch, dass sie jährlich im Nachhinein abgerechnet werden, nicht schon zu Bezügen werden, die "in größeren Zeiträumen als den Beitragszeiträumen" gewährt werden. Entsteht der Anspruch bereits mit der Tätigung der Umsätze, sind die Provisionen daher nicht erst mit ihrer Flüssigmachung als gewährt anzusehen. Anders verhält es sich aber, wenn das Entstehen des Anspruches nicht allein von der Tätigung laufender Umsätze, sondern darüber hinaus noch von der Erfüllung weiterer Bedingungen abhängig ist (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 17. März 2004, Zl. 2001/08/0015, mwN). Nach der Systematik der Bestimmungen über die Beitragsentrichtung im ASVG ist es nämlich ausgeschlossen, von einer Beitragspflicht auszugehen, wenn und solange sich die Beitragsgrundlage noch nicht ermitteln lässt und daher eine Zahlung des betreffenden Entgeltteiles auch theoretisch noch gar nicht möglich wäre (vgl. das hg. Erkenntnis vom 20. Februar 2002, Zl. 97/08/0521). Diese Grundsätze sind auch im hier gegebenen Zusammenhang zu beachten.

Im vorliegenden Fall hat die belangte Behörde festgestellt, dass eine allfällige Gewinnausschüttung erst in Betracht kommt, wenn - berechnet auf der Grundlage der vorläufigen Bilanz - der so genannte "Aufteilungsbetrag" den so genannten "Basisbetrag" vor Ausschüttung überschreitet. Dies bedeutet aber, dass eine Gewinnausschüttung nicht nur von der Tätigkeit des jeweiligen Bediensteten, sondern darüber hinaus noch von der Erfüllung weiterer Bedingungen abhängig ist. Der Anspruch auf die gegenständlichen Leistungen ersteht erst mit der Erfüllung dieser Bedingungen. Entgegen der Auffassung der belangten Behörde haben die gegenständlichen Geldleistungen somit nicht den Charakter einer monatlich dem Gehalt zuzurechnenden Zahlung. Die belangte Behörde hat folglich zu Unrecht das Vorliegen von Sonderzahlungen verneint.

3.8. Der angefochtene Bescheid war daher wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben.

3.9. Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003. Das Kostenmehrbegehren war im Hinblick auf die sachliche Abgabenfreiheit (§ 110 ASVG) abzuweisen.

3.10. Von der Durchführung der beantragten mündlichen Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 1 Z 4 VwGG abgesehen werden.

Wien, am 25. Mai 2005

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2005:2003080131.X00

Im RIS seit

20.07.2005

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at