



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung B.AG, vom 31. Mai 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 15. Mai 2001 betreffend den Zeitraum 1. Jänner 1998 bis 31. Dezember 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Im Zuge eines Lohnsteuerprüfungsverfahrens durch die Behörde I. Instanz für den Zeitraum 1. Jänner 1998 bis 31. Dezember 2000 wurden die Geschäftsführerbezüge der geschäftsführenden Gesellschafter W.B. und H.S. dem Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen nach § 41 Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) samt Zuschlägen unterworfen.

Die Herren W.B. und H.S. waren zu je 50% am Unternehmen beteiligt.

In diesem Zusammenhang wird festgestellt, dass die Prüfungsnachforderung ausschließlich das Jahr 1998 betrifft, in welchem die Bw noch die Rechtsform einer GesmbH hatte.

Die Berufung richtet sich gegen die Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für das Jahr 1998.

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

Die Verpflichtung zur Entrichtung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe obliegt gem. § 41 Abs 1 FLAG 1972 allen Dienstgebern, die im Inland Dienstnehmer beschäftigen.

Nach § 2 der Bestimmung in der ab 1994 geltenden Fassung BGBI. Nr. 818/1993 sind Dienstnehmer Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Gemäß § 41 Abs 3 FLAG ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gemäß § 25 Abs 1 Z 1 lit a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, wird durch § 57 Abs 7 und 8 Handelskammergegesetz idF BGBI. Nr. 661/1994 und für Zeiträume ab dem Jahr 1999 durch § 122 Abs 7 und 8 Wirtschaftskammergegesetz 1998 normiert.

Zufolge des durch das Steuerreformgesetz 1993, BGBI. Nr. 1993/818, neu formulierten § 41 Abs 2 FLAG 1967 und der nunmehrigen Definition des „Arbeitslohnes“ in § 41 Abs 3 FLAG 1967 gehören sohin die Einkünfte von Personen, die an einer Kapitalgesellschaft im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 wesentlich, nämlich zu mehr als 25% beteiligt sind, deren Beschäftigung aber sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 EStG 1988 aufweist, zur Beitraggrundlage für den Dienstgeberbeitrag.

Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 sind ua Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentliche Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs 2 EStG 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt wird.

Wenn der Gesetzgeber in den Personenkreis des § 22 Z 2 EStG 1988 sämtliche mit mehr als 25% und damit auch mit mehr als 50% Beteiligte aufnimmt, hat er hierbei bewusst dem Kriterium der Weisungsgebundenheit ansonsten ein wesentliches Kriterium eines Dienstverhältnisses- eine nur untergeordnete Bedeutung beigemessen. Die Gesetzesbestimmung des § 22 Z 2 EStG 1988 erfasst somit all jene an einer Kapitalgesellschaft Beteiligte, deren Tätigkeit die Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist, abgesehen vom in bestimmten Fällen fehlendes Merkmal der Weisungsgebundenheit.

Soweit die Bw in ihren Berufungsausführungen vom 31. Mai 2001 das Fehlen der Voraussetzungen des § 47 EStG 1988 ins Treffen führt, ist zu entgegnen, dass dieses

Argumente im Hinblick auf die aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Beziehung fehlende Weisungsgebundenheit nicht überzeugt.

Der VwGH stellt im Erkenntnis vom 18.9.1996, Zl. 9615/0121, klar, dass Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 Telstrich 2 EStG 1988 nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses nach § 47 Abs. EStG 1988 erzielt werden.

Zu den Merkmalen, die in diesem Sinn vor dem Hintergrund der Weisungsgebundenheit ihre Indizwirkung verlieren, gehören nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor allem Folgende (vgl. hierzu auch Arnold, ÖStZ 2000, 639f): fixe Arbeitszeit (Erkenntnisse vom 22. September 2000, 2000/15/0075, vom 30. November 1999, 99/14/0270, und vom 27. Juli 1999, 99/14/0136), fixer Arbeitsort (Erkenntnis vom 30. November 1999, 99/14/0226), arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit (Erkenntnis vom 24. Februar 1999, 98/13/0014), Anwendbarkeit typisch arbeitsrechtlicher Vorschriften, wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz (Erkenntnisse vom 26. April 2000, 99/14/0339, und vom 27. Jänner 2000, 98/15/0200), sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegierung von bestimmten Arbeiten (Erkenntnis vom 26. April 2000, 99/14/0339).

Nach Lehre und Rechtsprechung kommt es bei der Anwendung des § 22 Z 2 Teilstreich 2 EStG 1988 auf folgende Kriterien an: Unternehmenswagnis, laufende Entlohnung und Eingliederung in den geschäftlichen Organismus. Danach ist zu beurteilen, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die für ein Dienstverhältnis sprechenden Kriterien im Vordergrund stehen.

In dem Erkenntnis vom 10. 11.2004, Zl. 2003/13/0018 revidiert der VwGH die bisherige Rechtsanschauung, die er zu den Voraussetzungen einer Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstreich 2 EStG 1988 geäußert hat, dahingehend, dass in Abkehr von der Annahme einer Gleichwertigkeit der Merkmale (Unternehmenswagnis, laufende Entlohnung, Eingliederung in den Organismus) die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerwagnisses und des laufenden Anfallens einer Entlohnung in den Hintergrund zu treten haben und entscheidende Bedeutung vielmehr dem Umstand zukommt, ob die Gesellschafter bei ihrer Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert sind. Zu diesem Ergebnis ist der Verwaltungsgerichtshof aus nachstehenden Überlegungen gelangt:

"Die Schwierigkeiten, welche die Auslegung der Vorschrift des § 22 Z. 2 Teilstreich 2 EStG 1988 bereitet, wurzeln vornehmlich in der vom Gesetzgeber gebrauchten Wortfolge "sonst alle". Dass der Gesetzgeber mit dem Wort "sonst" den Umstand der gesellschaftsvertraglich begründeten Freiheit des Geschäftsführers (oder in anderer Weise für die Gesellschaft tätigen

Gesellschafters) von jeder Fremdbestimmung ansprechen und damit das Merkmal der Weisungsgebundenheit als Tatbestandsvoraussetzung der Erzielung von Einkünften nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 beseitigen wollte, hat der Verwaltungsgerichtshof schon in seinen Erkenntnissen vom 18. September 1996, Slg. N.F. Nr. 7118/F, und vom 20. November 1996, Slg. N.F. Nr. 7143/F, ausgesprochen und an diesem Verständnis von der Bedeutung des Ausdrucks "sonst" auch in der Folge festgehalten. Der Verwaltungsgerichtshof bleibt bei diesem Verständnis.

Ist die Bedeutung des Wortes "sonst" in der Bestimmung des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 klargestellt, dann gilt es, den Bedeutungsgehalt des Wortes "alle" in dieser Gesetzesvorschrift zu erforschen.

Der Verfassungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 1. März 2001, G 109/00, VfSlg. Nr. 16.098, dargelegt, dass die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur Abgrenzung selbständiger von nichtselbständiger Arbeit einem – vom Verfassungsgerichtshof geteilten – Verständnis der Gesetzeslage entspreche, welches die Begriffe der Selbständigkeit/Unselbständigkeit und des Dienstverhältnisses sowie des Arbeitnehmers im steuerlichen Sinn nicht als durch § 47 EStG 1988 abschließend definiert ansieht, sondern als durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichneten "Typusbegriff" deutet. Solchen "Typusbegriffen" seien die realen Erscheinungen nicht zu subsumieren, sondern an Hand einer Vielzahl von Merkmalen zuzuordnen, wobei nicht stets alle Merkmale in gleicher Intensität ausgebildet sein müssten und die Entscheidung letztlich nach dem Gesamtbild zu erfolgen habe, heißt es im genannten Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes weiter. Der Verfassungsgerichtshof verstand unter dem in der Vorschrift des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 gebrauchten Ausdruck "alle" in seinem Erkenntnis somit augenscheinlich die außerhalb der Weisungsgebundenheit - nach der Besonderheit des Leistungsverhältnisses eines Gesellschafters zu seiner Gesellschaft - noch in Betracht kommenden Merkmale eines steuerrechtlichen Dienstverhältnisses, wie sie von der Rechtsprechung als zu den gesetzlich durch § 47 Abs. 2 EStG 1988 definierten Tatbestandsvoraussetzungen hinzutretend entwickelt worden waren.

An dieser Auffassung hat sich die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes in der Folge orientiert und hat neben der Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft auch das Fehlen eines Unternehmerwagnisses aus der Tätigkeit für die Gesellschaft und das Element laufender Lohnzahlung als relevante Kriterien angenommen.

Die Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 beschreibt das steuerrechtliche Dienstverhältnis allerdings mit zwei Merkmalen, nämlich der Weisungsgebundenheit einerseits und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers andererseits.

Diese beiden Merkmale gehen nach der vom Verfassungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 1. März 2001 zum Ausdruck gebrachten Sichtweise, der sich der Verwaltungsgerichtshof anschließt, nicht in einem Oberbegriff der Weisungsunterworfenheit auf. In den hg. Erkenntnissen vom 17. Mai 1989, 85/13/0110, Slg. NF. Nr. 6.403/F (zitiert im genannten Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes), vom 31. Juli 1996, 95/13/0220, Slg. NF. Nr. 7.111/F, vom 9. Juli 1997, 95/13/0289, vom 23. Mai 2000, 97/14/0167, vom 20. Dezember 2000, 99/13/0223, Slg. NF. Nr. 7.569/F, vom 25. Jänner 2001, 95/15/0074, und zuletzt vom 24. Juni 2004, 2001/15/0113, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass (nur) in Fällen, in denen die im Gesetz festgeschriebenen Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos) Bedacht zu nehmen ist.

Wird das in § 47 Abs. 2 EStG 1988 normierte Tatbestandselement der Weisungsgebundenheit durch den Ausdruck "sonst" in § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 beseitigt (oder im Verständnis des oben referierten hg. Erkenntnisses vom 23. April 2001, 2001/14/0054, "hinzugedacht"), dann kann sich der Ausdruck "alle" in derselben - auf die gesetzliche Definition des steuerrechtlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG verweisenden - Vorschrift damit (primär) nur auf das verbleibende gesetzliche Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers beziehen. Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen eines Unternehmerrisikos oder einer als "laufend" zu erkennenden Lohnzahlung, kann in einer dem Gesetzeswortlaut verpflichteten Auslegung Bedeutung für die Verwirklichung des Tatbestandes des § 22 Z. 2 Tellstrich 2 EStG 1988 nur noch in solchen Fällen zukommen, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht klar zu erkennen wäre".

Nach dem Verständnis des VwGH wird das - für die Erfüllung des Tatbestandes der Einkünfteerzielung nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 - notwendige Merkmal durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken auf ihrem Betätigungsfeld, verwirklicht wird, ohne dass dabei von Bedeutung wäre, in welcher Weise die aus der Tätigkeit erzielten Einkünfte zu qualifizieren wären, wenn die Tätigkeit nicht für die Gesellschaft geleistet würde.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist weiters gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss vgl. Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer 21,

§ 19 Anm. 72f).

**Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der**

**Aufgaben der Geschäftsführung spricht für die Eingliederung** (vgl. die

hg. Erkenntnisse vom 21. Dezember 1999, 99/14/0255, vom 27. Jänner 2000, 98/15/0200, und vom 26. April 2000, 99/14/0339, vom 10. Jänner 2004, 2003/13/0018).

Außer Streit steht für die Behörde somit, dass aus dem kontinuierlich und über einen längeren Zeitraum zu erfüllenden umfangreichen Aufgabenkatalog der Gesellschafter-Geschäftsführer auf deren Eingliederung in den betrieblichen Organismus zweifelsohne geschlossen werden kann.

Nicht entscheidend dabei ist, dass die Geschäftsführer infolge der fehlenden Weisungsgebundenheit in der Organisation ihrer Arbeitsläufe nur sich selbst verantwortlich sind.

Des Weiteren hat der Verwaltungsgerichtshof in den dazu ergangenen Erkenntnissen auch die Rechtsanschauung ausgedrückt, dass die zivilrechtliche Form, in welche die Leistungsbeziehung zwischen den wesentlich Beteiligten und der Gesellschaft gekleidet ist, für die Beurteilung der steuerrechtlichen Qualifikation der Einkünfte aus den gewährten Vergütungen ohne Aussagekraft ist, und dass es entscheidend jeweils nur auf die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit und die tatsächlich gewährte Vergütung, somit auf die nach außen in Erscheinung tretende tatsächliche Abwicklung der Leistungsbeziehung ohne Bedachtnahme auf mögliche entgegenstehende vertragliche Vereinbarungen ankommt.

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 (vgl. das hg Erkenntnis vom 4. März 1986, 84/14/0063). Wie der Verwaltungsgerichtshof in den Erkenntnissen vom 21. Dezember 1999, 99/14/0255, und vom 26. Juli 2000, 2000/14/0061, zu Recht erkannt hat, kommt es dabei auf die tatsächlichen Verhältnisse an: „Im Vordergrund dieses Merkmals steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft. In die Überlegungen einzubeziehen sind aber auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen bei nicht überwälzbaren Ausgaben ergeben.“

Das Vorliegen einer laufenden Entlohnung hat der Verwaltungsgerichtshof in diesen Judikaten auch dann bejaht, wenn der Jahresbezug nicht in gleich bleibenden Monatsbeträgen ausbezahlt wird. Durch die zumindest jährlich erfolgende Gewährung eines Geschäftsführerbezuges - auch durch Gutschrift auf dem Verrechnungskonto des Gesellschafters - wurde das Element laufender Entlohnung auch dann in ausreichender Weise

als verwirklicht angesehen, wenn der Geschäftsführer die vereinbarte Jahresvergütung dem Verrechnungskonto unter Berücksichtigung der Liquiditätslage der Gesellschaft zu entnehmen pflegt. Dem Fehlen im Arbeitsrecht wurzelnder Lohnansprüche hat der Gerichtshof die Eignung abgesprochen, das Merkmal laufender Entlohnung zu beseitigen.

Schwankungen der Bezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführers entsprechend der Ertragslage der Gesellschaft lassen noch keinen Rückschluss auf eine tatsächliche Abhängigkeit der Bezüge vom Erfolg der Tätigkeit des Geschäftsführers zu (VwGH v. 26. Februar 2004, 2001/15/0192). Gehaltsanpassungen auf Grund schlechter Ertragslage der Gesellschaft lassen noch keine auf die Geschäftsführertätigkeit bezogene Erfolgsbestimmtheit der Bezüge erkennen (Erkenntnisse vom 18. Juli 2001, 2001/13/0084, und vom 23. Jänner 2002, 2001/13/0108, 0213).

Ausschlaggebend für die Beurteilung eines Unternehmerwagnisses ist das Erscheinungsbild, das sich im Prüfungszeitraum gezeigt hat.

Demzufolge haben - nach dem Prüfungsbericht vom 18. April 2001 - die Vergütungen der Gesellschafter-Geschäftsführer im Jahr 1998 je S 612.500,- betragen, die in gleich bleibenden Teilbeträgen ausbezahlt wurden. Größere einnahmenseitige Schwankungen konnten nicht festgestellt werden.

Was das ausgabenseitige Risiko der Geschäftsführer-Gesellschafter betrifft, so ist hierzu auszuführen, dass die mit der Geschäftsführertätigkeit anfallenden Auslagen (Reisekosten, Spesen, km Gelder etc) von der Bw getragen wurden. Weiters wurden den beiden Gesellschaftern - Geschäftsführern die Arbeitsmittel und ein Büro von der Bw zur Verfügung gestellt. Im Übrigen wird auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung hingewiesen. Das Vorliegen eines ausgabenseitigen Unternehmenswagnisses kann somit verneint werden.

Zusammenfassend kann somit festgestellt werden, dass die Geschäftsführer-Geschäftsführer ihre Geschäftsführungstätigkeit unstrittig seit vielen Jahren ausüben. Das Merkmal ihrer Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft ist zweifelsfrei gegeben. Die von der Bw vorgetragenen Argumente (Unternehmerrisiko, Weisungsfreiheit, örtliche und zeitliche Ungebundenheit, Vertretungsbefugnis, Fehlen einer Krankenstandsregelung etc) gehen mangels rechtlicher Relevanz der vorgetragenen Sachverhalte ins Leere.

Die Berufung war daher aus den oben dargelegten Gründen abzuweisen.

Salzburg, am 22. Februar 2006