



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Salzburg  
Senat 1

GZ. RV/0769-S/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungsverberberin, vom 5. Dezember 2000 gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 6. November 2000 für den Zeitraum 1. Jänner 1996 bis 31. Dezember 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungsverberberin ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung.

Herr Mag.E. ist geschäftsführender Gesellschafter und zu 99,8% an dem Unternehmen beteiligt.

Im Zuge eines Lohnsteuerprüfungsverfahrens durch die Behörde I. Instanz für den Zeitraum 1. Jänner 1996 bis 31. Dezember 1999 wurden die Geschäftsführerbezüge des Herrn Mag.E. dem Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen nach § 41 Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) samt Zuschlägen unterworfen.

Dagegen richtet sich die Berufung:

Die Bw beruft sich in ihren Ausführungen darauf, dass mit Beschluss G 110/00 ein Gesetzesprüfungsverfahren hinsichtlich § 41 (2) und § 41 (3) FLAG 1967 eingeleitet wurde und verweist hinsichtlich ihrer Berufungsbegründung auf den Beschluss des Senates 13 vom 26.9.00, A 15/2000-1 (2000/13/0074).

### ***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 BGBl. 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 BGBl. 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, BGBl. 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 u.a. 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 Eingliederung des Gesellschafter-Geschäftsführers in den betrieblichen Organismus bestritten und dazu das Fehlen einer festen Arbeitszeit, einer Urlaubs- und Krankenstandsregelung, eines Konkurrenzverbotes, einer Regelung über

Abfertigungsansprüche etc und somit das Fehlen der Voraussetzungen des § 47 EStG 1988 ins Treffen geführt wird, ist zu entgegnen, dass diese Argumente im Hinblick auf die aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Beziehung fehlende Weisungsgebundenheit nicht überzeugen.

Der VwGH stellt im Erkenntnis vom 18.9.1996, Zl. 96 15/0121, klar, dass Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses nach § 47 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).

Zusammenfassend kann somit festgestellt werden, dass das in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 normierte Vorliegen der sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses abgesehen vom hinzuzudenkenden Merkmal der Weisungsgebundenheit vor allem auf folgende Kriterien abstellt:

die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft und das Fehlen des Unternehmerwagnisses.

Von Bedeutung ist noch das Merkmal der laufenden (wenn auch nicht notwendig monatlichen) Entlohnung.

Bei der Anwendung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 ist ausgehend (vor allem) von den im letzten Absatz genannten Kriterien zu beurteilen, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die für ein Dienstverhältnis sprechenden Kriterien im Vordergrund stehen.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist 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, § 19 Anm. 72 f). 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).

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

Des Weiteren hat der Verwaltungsgerichtshof in den dazu ergangenen Erkenntnissen auch die Rechtsanschauung ausgedrückt, dass die zivilrechtliche Form, in welche die Leistungsbeziehung zwischen dem 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 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.“

Die Bw verweist in ihren Berufungsausführungen kurz darauf hin, dass die Vergütung erfolgsabhängig war und behält sich im Weiteren die Nachreichung der weiteren Begründung vor. Eine detaillierte Ausführung und Aufstellung der Bezüge bzw. der wirtschaftlichen Entwicklung des Unternehmens im Prüfungszeitraum wurde dem UFS nicht vorgelegt.

Dazu ist nun Folgendes auszuführen:

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 die Vergütungen des Gesellschafter-Geschäftsführers in den Jahren 1996 bis 1999 jeweils zwischen rund S 550.000 und S 770.000.- betragen. Ein regelmäßiger Geschäftsführerbezug über den gesamten Prüfungszeitraum spricht aber gegen Unternehmerrisiko auf der Einnahmenseite.

Aus dem Umstand allein, dass der Gesellschafter- Geschäftsführer unterschiedlich hohe Bezüge bezogen hat, kann auf ein Unternehmerrisiko nicht geschlossen werden, sind leistungsbezogene bzw. erfolgsabhängige Entlohnungssysteme durchaus auch bei Dienstverhältnissen, zumal bei Arbeitnehmern in leitender Position, üblich.

Was das ausgabenseitige Risiko des Geschäftsführer-Gesellschafters betrifft, so ist dazu Folgendes auszuführen:

Dem Gesellschafter-Geschäftsführer wurden die Arbeitsgeräte und die Arbeitsmaterialien durch die Bw zur Verfügung gestellt.

Was die durch den Gesellschafter- Geschäftsführer selbst zu tragende GSVG Aufwendungen betrifft, so ist dazu zu sagen, dass Sozialversicherungsbeiträge in einer von vornherein absehbaren Relation zu den Einnahmen stehen und der Arbeitnehmeranteil der Sozialversicherungsbeiträge auch von klassischen Dienstnehmern im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 getragen wird und daher kein Wagnis darstellen.

Aus den Einkommensteuererklärungen des Gesellschafter-Geschäftsführers ist ersichtlich, dass dieser von seinen Geschäftsführerbezügen jährlich eine Betriebsausgabenpauschale von 6% in Abzug gebracht hat. Ein ausgabenseitiges Unternehmerrisiko ist damit aber ebenfalls nicht gegeben, da die Ausgaben in einer von vornherein absehbaren Relation zu den Geschäftsführerbezügen stehen.

Zusammenfassend kann somit festgestellt werden, dass der Gesellschafter- Geschäftsführer seine Geschäftsführungstätigkeit unstrittig seit vielen Jahren ausübt. Das Merkmal seiner

Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft ist zweifelsfrei gegeben. Die von der Bw vorgetragenen Argumente (Unternehmerrisiko, jährliche Auszahlung der Vergütung in unterschiedlicher Höhe, Fehlen der Merkmale eines Dienstverhältnisses, wie Weisungsfreiheit, örtliche und zeitliche Ungebundenheit, Vertretungsbefugnis, Fehlen eines Urlaubsanspruches etc.) gehen mangels rechtlicher Relevanz der vorgetragenen Sachverhalte ins Leere.

Im übrigen wird auf die Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes verwiesen und nochmals festgehalten, dass der VfGH mit den Erkenntnissen vom 7. März 2001, G 110/00 und 1. März 2001, G 109/00 die vom Bw angesprochenen Anträge des VwGH abgewiesen hat.

Die Berufung war daher aus den oben dargelegten Gründen abzuweisen.

Salzburg, am 6. Februar 2006