



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Salzburg  
Senat 1

GZ. RV/0776-S/02

GZ. RV/0033-S/03

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch DDr. Dieter Rößlhuber gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 2000 und 1. Jänner 2001 bis 31. Dezember 2001 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben 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

Die Berufungswerberin (Bw) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung.

Herr Ing. E. L. ist geschäftsführender Gesellschafter und ist zu 100% an dem Unternehmen beteiligt.

Im Zuge eines Prüfungsverfahrens durch das FA für den Zeitraum 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 2000 und 1. Jänner 2001 bis 31. Dezember 2001 wurden die Geschäftsführerbezüge des Ing. E. L. dem Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen sowie dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unterworfen.

Dagegen richten sich die fristgerecht eingelangten Berufungen, eingebracht am 26. November 2001 bzw. am 29. Oktober 2002.

Die Berufungsvorlagen für die Jahre 1997 bis 2000 und für das Jahr 2001 werden zusammengefasst und die Berufungen in einem Verfahren und in einer Entscheidung abgehandelt, da es sich in den gegenständlichen Streitjahren um die gleiche Rechtsfrage, nämlich die Einbeziehung der Geschäftsführervergütungen des Herrn E.L. in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, handelt.

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

Die Verpflichtung zur Entrichtung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen obliegt gemäß § 41 Abs. 1 FLAG (Familienlastenausgleichsgesetz) idF BGBI. Nr. 1993/818 allen Dienstgebern, die im Inland Dienstnehmer beschäftigen.

Nach Abs. 2 FLAG 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 Beitrag 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 im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Zufolge des durch das Steuerreformgesetz 1993, BGBI 1993/818, neu formulierten § 41 Abs. 2 FLAG 1967 und der nunmehrigen Definition des "Arbeitslohnes" in § 41 Abs. 3 FLAG 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 Beitragsgrundlage 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 wesentlich

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 fehlendem Merkmal der Weisungsgebundenheit.

Der Formulierung im § 22 Z 2 EStG 1988 "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" ist somit das Verständnis beizulegen, dass es zwar auf die Weisungsgebundenheit nicht ankommt, wenn diese wegen der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft im Ausmaß von 50% oder mehr oder aufgrund der Vereinbarung einer Sperrminorität fehlt, dass aber im Übrigen nach dem Gesamtbild ein Dienstverhältnis vorliegen muss.

Soweit die Eingliederung des Gesellschafter- Geschäftsführers in den betrieblichen Organismus bestritten und dazu das Fehlen einer festen Arbeitszeit, einer Urlaubs- und Krankenstandsregelung sowie die Möglichkeit sich eines Vertreters zu bedienen 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.

"Es mag zutreffen, dass die Geschäftsführer aufgrund ihrer Beteiligung keinen Weisungen unterliegen; es mag auch zutreffen, dass sie Hilfskräfte heranziehen, dass sie frei ihre Arbeitszeit einteilen und den Erholungspausen festlegen, - aber - wie oben ausgeführt, kommt es auf diese aus dem Beteiligungsverhältnis resultierende Weisungsfreiheit nicht an" (vgl. VwGH 20.11.1996, 96/15/0094).

Selbst wenn kein Anspruch auf jeglichen arbeitsrechtlichen Schutz besteht, so ist das Fehlen dieser Ansprüche insofern unbeachtlich, als Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht davon abhängen, ob ein Dienstverhältnis im Sinne des Arbeitsrechtes gegeben ist.

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

Das Anstellungsverhältnis eines Geschäftsführers kann ein Dienstvertrag, ein freier Dienstvertrag, ein Werkvertrag oder ein Auftrag sein. Der Fall eines Werkvertrages wird nur angenommen werden können, wenn damit die Verpflichtung zur Herbeiführung eines bestimmten Erfolges vereinbart ist, nicht aber, wenn Gegenstand der Vertrages auf Dauer angelegte und damit zeitraumbezogene Erbringung von Leistungen, wie das im gegenständlichen Fall ist, geschuldet wird. Entscheidend ist nicht der Vertrag, sondern die tatsächlichen Verhältnisse. Besteht gemessen am Vertrag Unternehmerrisiko, dann ist dies an den tatsächlichen Verhältnissen zu verifizieren.

Entscheidend ist vielmehr, ob der Gesellschafter- Geschäftsführer in der Art eines Dienstnehmers tätig wird.

Entscheidend dafür, ob ein Dienstverhältnis vorliegt oder nicht, ist das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der Tätigkeit des Geschäftsführers.

Nach Lehre und Rechtsprechung kommt bei der Abgrenzung zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit neben dem Merkmal der Eingliederung des Gesellschafter-Geschäftsführers in den Organismus der Kapitalgesellschaft auch der Frage nach dem Vorliegen bzw. dem Fehlen des Unternehmerwagnisses große Bedeutung zu.

Ein gegen die Erzielung von Einkünften im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 sprechendes Unternehmerwagnis liegt nur dann vor, wenn es sich auf die Eigenschaft als Geschäftsführer bezieht. Auf das Wagnis aus der Stellung als Gesellschafter oder auf das Unternehmerwagnis der Gesellschaft kommt es dabei nicht an.

Von einem Unternehmerrisiko ist dann auszugehen, wenn der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen, und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend selbst gestalten kann (vgl. VwGH 24.2.1999, 98/13/0014).

Dabei kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse an. Im Vordergrund dieses Merkmals steht die Frage, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einkommensschwankungen trifft.

Die Bw führt in den Berufungsausführungen vom 26. November 2001 bzw. 29. Oktober 2002 dazu aus, dass ein Unternehmerwagnis schon deshalb gegeben sei, weil das Geschäftsführer-

---

Gesellschafter-Entgelt erfolgs- und umsatzabhängig festgelegt wird. Bei negativer Entwicklung der Marktlage und damit des Geschäftsergebnisses der Gesellschaft könne es zur Aufkündigung des Anstellungsvertrages kommen.

Dazu ist Folgendes auszuführen: Was die Geschäftsführerentschädigung an Herrn Ing. E.L. betrifft, so wurde im Zuge der Prüfungen festgestellt, dass diese aus einer garantierten monatlichen a conto Zahlung von S 50.000.- monatlich ( siehe dazu auch Geschäftsführervertrag, Pkt.4.) und einer von Bruttoumsatz bzw. Jahresüberschuss abhängigen Nachzahlung bestanden hat. Mit Ausnahme des Jahres 1997, in welchem die Geschäftsführertätigkeit erst mit 1. Juni aufgenommen wurde, betragen die Gesamteinnahmen aus der Geschäftsführertätigkeit immer zwischen S 750.000 und 810.000.- Wenn die Bw nun vermeint, ein Unternehmerrisiko sei schon deshalb gegeben, weil die Entschädigung des Geschäftsführer-Gesellschafters erfolgsabhängig gestaltet wurde und neben dem Grundgehalt Erfolgsprämien (Nachzahlungen) zugestanden seien, so ist dem entgegenzuhalten, dass ein jährlich etwa gleich hoher Geschäftsführerbezug, unabhängig davon, ob die monatlichen Bezüge als Akontierungen des Jahresbezuges anzusehen sind, gegen ein Unternehmerrisiko auf der Einnahmenseite spricht, woran es nichts ändert, dass – wie dies im Wirtschaftsleben oftmals der Fall ist, bei einer Verschlechterung der Ertragslage beim Dienstgeber nicht ausgeschlossen werden kann, dass das Vertragsverhältnis nicht oder nur zu geänderten Konditionen verlängert wird. Das Risiko einer Bezugsverkürzung bei einer Verlustsituation bildet ebenso wenig ein unternehmerspezifisches Risiko wie eine Kürzung der Bezüge bei einer negativen allgemeinen Wirtschaftsentwicklung (VwGH 10. 2. 1999, 97/15/0175).

Leistungsbezogene Entlohnungssysteme sind durchaus auch bei Dienstverhältnissen, zumal bei Dienstnehmern leitender Position, üblich (VwGH 27. 7. 99, 9/14/0136).

In Anbetracht der gleich bleibenden Entlohnung (Fixum von S 50.000.- monatlich) über den gesamten Prüfungszeitraum, kann vom Fehlen eines Unternehmerwagnisses ausgegangen werden. Es liegen keine größeren Schwankungen vor, die auf ein einnahmenseitiges Risiko schließen lassen.

Darüber hinaus wurde im Zuge der Lohnsteuerprüfungsverfahren festgestellt, dass ein Unternehmerrisiko beim Geschäftsführer-Gesellschafter auch auf der Ausgabenseite nicht gegeben ist:

Was die durch Ing.E.L. selbst zu tragenden 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 getragen wird, daher kein Wagnis darstellen (VwGH 3.8.2000, 2000/15/0097).

Darüber hinaus werden dem Gesellschafter-Geschäftsführer Arbeitsmittel und ein entsprechender Arbeitsplatz (Büro) zur Verfügung gestellt. Aus den Einkommensteuererklärungen des Ing. E.L. für die Prüfungsjahre 1997 bis 2001 ist ersichtlich, dass Ing E.L. von seinen Geschäftsführerbezügen jährlich eine Betriebsausgabenpauschale von 6% in Abzug gebracht hat. Ein Unternehmerrisko ist damit aber ebenfalls nicht gegeben, da die Ausgaben in einer von vornherein absehbaren Relation zu den Geschäftsführerbezügen stehen.

Der unabhängige Finanzsenat sieht diese Ermittlungsergebnisse als klare Indizien für ein Fehlen eines Unternehmerrisikos bzw. Unternehmerwagnisses des Gesellschafter-Geschäftsführers.

Die entscheidungsrelevanten Feststellungen der Finanzbehörde I. Instanz (Fehlen des Unternehmerrisikos, Betriebsmittel werden zur Verfügung gestellt, laufende, gleichbleibende Gehaltszahlungen, kein ausgabenseitiges Risiko) lassen die Einkünfte des Herrn Ing.E.L. aus seiner Geschäftsführertätigkeit für die Bw als " Arbeitslöhne " im Sinne der Bestimmungen des § 41 FLAG 1967 erscheinen.

Zusammenfassend kann somit gesagt werden, dass - wenn der Geschäftsführer seine Arbeitskraft schuldet, die Tätigkeit ohne Unternehmerrisiko erfolgt, und er - wenn auch aufgrund des Beteiligungsausmaßes nicht weisungsgebunden - in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft eingegliedert ist - die Gehälter und sonstigen Vergütungen unabhängig vom Beteiligungsausmaß (somit auch bei 100%iger Beteiligung) in die Beitragsgrundlage gemäß § 41 FLAG 1967 einzubeziehen sind.

Die Berufungen waren daher als unbegründet abzuweisen.

Salzburg, am 26. März 2003