

GZ. RV/0774-S/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Peter Beisteiner gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 1996 bis 31. Dezember 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

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

Herr M.W. ist geschäftsführender Gesellschafter und ist zu 100% an dem Unternehmen beteiligt.

Im Zuge eines Prüfungsverfahrens durch das FA für den Zeitraum 1. Jänner 1996 bis 31. Dezember 2000 wurden die Geschäftsführerbezüge des M.W. dem Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen sowie dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unterworfen.

Dagegen richten sich die Berufung.

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 werden.

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.

Wie der Verwaltungsgerichtshof seit den Erkenntnissen vom 18. 9. 1996, 96/15/0121 und vom 20. 11. 1996, 96/15/0094 in ständiger Rechtsprechung erkennt, ist der Formulierung im § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" 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, 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.

"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 Erholungsurlaub 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 Gesellschafters-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 3. Juli 2001 dazu aus, dass ein Unternehmerwagnis schon deshalb gegeben sei, weil das Geschäftsführer-Gesellschafter-Entgelt erfolgsabhängig festgelegt werde und bei negativer Entwicklung der Marktlage und damit des Geschäftsergebnisses der Gesellschaft kein erfolgsbezogenes Honorar anfiele bzw. allfällige Vergütungen zurückzuzahlen sei:

Das Risiko einer Bezugskürzung 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).

Was die Geschäftsführerentschädigung an Herrn M.W. betrifft, so wurde im Zuge der Prüfung festgestellt, dass Herr M.W. laut Vertrag vom 20. Oktober 1997 für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit einen "Mindestbezug" (Pauschalvergütung) von S 240.000.- erhält, bei Übersteigen des Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit erhält der Gesellschafter-Geschäftsführer eine 30% Gewinntangente.

Wenn die Bw nun vermeint, ein Unternehmerrisiko sei schon deshalb gegeben, weil zum einen die jährliche Entlohnung nicht in monatlichen Zahlungen, sondern in 3-4 Teilbeträgen erfolgte und zum anderen, weil die Entschädigung des Geschäftsführer-Gesellschafters erfolgsabhängig gestaltet wurde und neben dem Grundgehalt Erfolgsprämien (Nachzahlungen) zugestanden seien, so ist dem entgegenzuhalten, dass zunächst dem Geschäftsführer ein konstanter Geschäftsführerbezug eingeräumt war und weiters leistungsbezogene Entlohnungssysteme durchaus auch bei Dienstverhältnissen, zumal bei Dienstnehmern leitender Position, üblich sind (VwGH 30. 11. 1999, 99/14/0270 bzw. 27. 2. 1999, 99/1470136), wobei eine neben einem im Vordergrund stehenden Fixbezug gewährte Erfolgsprämie bei Dienstverhältnissen nicht unüblich ist.

Ob die jährliche Entlohnung in monatlichen Zahlungen oder in Teilbeträgen erfolgt, spielt für die Beurteilung keine Rolle.

Fest steht, dass die Gesellschafter-Geschäftsführer-Vergütungen an Herrn M.W. im gesamten Prüfungszeitraum nie unter S 600.000.- bzw. € 43.603,70 betragen haben und daher von einem einnahmenseitigen Risiko nicht gesprochen werden kann.

So kann es zwar sein, dass der Geschäftsführer laut Vertrag in Verlustjahren keine erfolgsbezogene Vergütung bekommt, dies wird jedoch dann als Unternehmerrisiko nicht anerkannt, wenn in den gesamten Prüfungsjahren ein solcher Fall nicht eingetreten ist. Dies gilt vor allem auch angesichts der Tatsache, dass das Vertragsverhältnis jederzeit gekündigt und somit die schuldrechtliche Vereinbarung jederzeit geändert werden kann.

Was die von der Bw angeführte Feststellung, der Management Vertrag sei jederzeit auflösbar, betrifft, so ist dazu festzuhalten, dass die jederzeitige Kündbarkeit eines Geschäftsführervertrages gegen das Vorliegen eines Unternehmerrisikos spricht, da die Kündigung auch in "klassischen" Dienstverhältnissen vorkommt und man infolge einer Kündigung auch den "schlechten Zeiten" entkommen und so ein Unternehmerrisiko gar nicht erst eintreten lassen kann.

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

Was die durch M.W. 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 zur Verfügung gestellt.

Die mit der Tätigkeit für die Bw im Zusammenhang stehenden Reisekosten und sonstigen Aufwandsätze wurden von der Bw getragen.

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, regelmäßige und laufende Entlohnung, Auslagenersatz) lassen die Einkünfte des Herrn W.M. aus seiner

Geschäftsführertätigkeit für die Bw als " Arbeitslöhne " im Sinne der Bestimmungen des § 41 FLAG 1967 erscheinen.

Auch wenn es den rechtlichen Typus eines unselbständig beschäftigten, wesentlich beteiligten, weisungsungebundenen, aber sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisenden Gesellschafter- Gesellschäftsführer nicht geben sollte, ist die Dienstgeberbeitrags- (Kommunalsteuer)pflicht dieser Person ausreichend gesetzlich determiniert und auch sachlich gerechtfertigt.

Die Berufung ist daher als unbegründet abzuweisen.

Salzburg, 2. April 2003