



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAAT

---

Außenstelle Salzburg  
Senat 1

GZ. RV/0773-S/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr.Zobl, Bauer&Partner Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 1996 bis 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 A.P. ist Geschäftsführer und Mehrheitsgesellschafter der Bw und mit 75% an dem Unternehmen beteiligt.

Im Zuge eines Lohnsteuerprüfungsverfahrens für den Prüfungszeitraum 1.1.1996-31.12.2000 wurden mit Haftungs- und Abgabenbescheid vom 4. Juli 2001 die Geschäftsführerbezüge des A.P. für die Jahre 1996 bis 2000 dem Dienstgeberbeitrag (DB) unterworfen und hierfür eine Abgabenvorschreibung von S 145.380,00 (10.565,18 €) vorgenommen.

Die Berufung richtet sich ausschließlich gegen die Pflicht zur Einbehaltung und Abfuhr des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (Sektion A) (kurz DB) sowie des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (kurz DZ) für die Bezüge des A.P.

In der Berufung vom 2. August 2001 führt die Bw aus, dass

- die Geschäftsführertätigkeit in der Form eines Werkvertrages ausgeführt werde,
- A.P. in seiner Geschäftsführertätigkeit weisungsungebunden sei,
- A.P. keinen laufenden Bezug erhalte und von einem gleich bleibenden Bezug nicht gesprochen werden könne,
- die Geschäftsführertätigkeit ausschließlich vom Umsatz und vom Gewinn des Unternehmens in der Form abhängig sei, dass 5% des auf Grund der Umsatzsteuervoranmeldungen ermittelten Umsatzes als Vergütung ausgeschüttet werde und
- A.P. eine gewinnabhängige Dividende in Abhängigkeit vom Jahresüberschuss erhalte.

In Beantwortung des Ergänzungsersuchens des Finanzamtes vom 27. September 2001 teilte die Bw mit:

- Ein schriftlicher Vertrag hinsichtlich der Geschäftsführertätigkeit der AP. bestünde nicht.
- A.P. sei fast ausschließlich im Verkauf tätig.
- Im obliege eigenverantwortlich die gesamte Abwicklung der Großaufträge. Die Geschäftsführung nehme zeitlich eine untergeordnete Rolle ein.
- Die Reisekosten und die Sozialversicherungsbeiträge für die Jahre 1996 bis 1998 würden von der Bw getragen werden.

- Die Urlaubseinteilung liege im ausschließlichen Verantwortungsbereich des Geschäftsführers. Im Krankheitsfall sei der Geschäftsführer verpflichtet, für eine qualifizierte Vertretung zu sorgen.
- A.P. erledige, sofern er nicht bei Kunden unterwegs sei, seine Arbeit von zu Hause, darüber hinaus stehe dem Geschäftsführer in der Firma ein kleines Büro zur Verfügung.
- Urlaubsgeldanspruch, Weihnachtsremuneration und Abfertigungsanspruch bestünden nicht.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 3. Jänner 2002 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

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

Gem. § 41 Abs. 1 FLAG 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Gem. § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. Nr. 818, sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

Gem. § 41 Abs. 3 FLAG idF BGBl. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gem. § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

Nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 fallen unter die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit die Gehälter und sonstigen 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. Rechtsanwälte, Betriebshygieniker und Wirtschaftstreuhänder werden in dieser Gesetzesstelle nicht genannt.

Die Regelung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG 1967 festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, findet sich in § 57 Abs. 4 und 5 HKG idF BGBl. 958/1993 bzw. § 57 Abs. 7 und 8 HKG idF BGBl. 661/1994.

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 dem in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 enthaltenen Tatbestandsmerkmal "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" das Verständnis beizulegen, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses gegeben sein müssen. Dabei ist allerdings das Vorliegen der auf Grund des gesellschaftsrechtlichen Verhältnisses fehlenden Weisungsgebundenheit anzunehmen. Sodann ist zu beurteilen, ob die Merkmale der Unselbstständigkeit oder jene der Selbstständigkeit im Vordergrund stehen (vgl. VwGH vom 10.5.2001, 2001/15/0061).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. hiezu die im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1.3.2001, G 109/00, zitierte hg. Judikatur) stellt das steuerliche Dienstverhältnis auf die Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers sowie des Fehlens des Unternehmerwagnisses ab, nach dieser Rechtsprechung ist in Zweifelsfällen zudem auf weitere Kriterien (wie beispielsweise laufenden Arbeitslohn, Pflicht zur persönlichen Arbeitsleistung, fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, feste Urlaubseinteilung) abzustellen. Der Begriff des steuerlichen Dienstverhältnisses ist somit ein durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichneter Typusbegriff. Solchen Typusbegriffen sind die realen Erscheinungen an Hand einer Mehrzahl von Merkmalen zuzuordnen, wobei nicht stets alle Merkmale in gleicher Intensität ausgebildet sein müssen und die Entscheidung letztlich nach dem Gesamtbild zu erfolgen hat (vgl. nochmals das Erk. des Verfassungsgerichtshofes G 109/00).

Der Verfassungsgerichtshof hat im zitierten Erkenntnis G 109/00 darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis wären, im Falle der - auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführenden - Weisungsgebundenheit ihre Unterscheidungskraft verlieren und daher für die Lösung der Frage, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses im Vordergrund stehen, nicht brauchbar sind. Ebenso hat der Verfassungsgerichtshof aufgezeigt, dass dies

insbesondere für die Merkmale der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens und des Fehlens des Unternehmerwagnisses nicht zutrifft.

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 (VwGH vom 22.9.2000, 2000/15/0075, VwGH vom 30.11.1999, 99/14/0270, und vom 27.7.1999, 99/14/0136), fixer Arbeitsort (Erk. vom 30.11.1999, 99/14/0226), arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit (Erk. vom 24.2.1999, 98/13/0014), Anwendbarkeit typisch arbeitsrechtlicher Vorschriften, wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz (Erk. vom 26.4.2000, 99/14/0339, und vom 27.1.2000, 98/15/0200), sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegierung von bestimmten Arbeiten (Erk. vom 26.4.2000, 99/14/00339).

„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 (VwGH v. 20.11.1996, ZI. 96/15/0094)“.

Die in der Berufung bzw. in der Vorhaltsbeantwortung eingebrochenen Argumente der Bw hinsichtlich Urlaubseinteilung, Vertretungsregelung, Abfertigungsanspruch 13. und 14. Bezüge etc. müssen daher ins Leere gehen.

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 des Vertrages auf Dauer angelegte und damit zeitraumbezogene Erbringung von Leistungen, wie das im

gegenständlichen Fall ist, geschuldet wird. Entscheidend ist nicht der Vertrag, sondern entscheidend sind die tatsächlichen Verhältnisse. Besteht gemessen am Vertrag Unternehmerrisiko, dann ist dies an den tatsächlichen Verhältnissen zu verifizieren.

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

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 v. 24.2.1999, 98/13/0014).

Ein entsprechendes Unternehmerrisiko ist nur dann gegeben, wenn es sich auf die Eigenschaft als Geschäftsführer bezieht. Es kommt nicht auf ein Wagnis aus der Stellung als Gesellschafter oder gar auf das Unternehmerrisiko der Gesellschaft an.

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 2. August 2001 bzw. 27. November 2001, dass ein Unternehmerwagnis schon deshalb gegeben sei, weil das Geschäftsführer-Gesellschafter-Entgelt erfolgs- und umsatzabhängig festgelegt wird.

A.P. erhalte eine Geschäftsführungsvergütung von 5% des Umsatzes. Es würden monatlich S 30.000.- akontiert. Darüber hinaus erhalte A.P. eine gewinnabhängige Dividende in Abhängigkeit des Jahresüberschusses.

In Beantwortung des Ergänzungsersuchens teilte die Bw am 27. November 2001 mit, dass ein schriftlicher Vertrag hinsichtlich der Geschäftsführertätigkeit des A.P. nicht bestehe.

In diesem Zusammenhang wird darauf hingewiesen, dass bei gesellschaftlichen Verflechtungen von Interessen die Grundsätze für Verträge zwischen nahen Angehörigen anzuwenden sind.

Vereinbarungen zwischen einem die GmbH beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer und der Gesellschaft müssen von vornherein klar sein, einem Fremdvergleich standhalten, nach außen klar zum Ausdruck kommen und somit in eindeutigen schriftlichen Abmachungen festgehalten werden.

„Um den gerade bei wesentlich beteiligten Gesellschaftern wegen des häufig vorzufindenden Umstandes des Selbstkontrahierens notwendigen Objektivierungserfordernis Rechnung zu tragen, ist der nach außen in Erscheinung tretenden tatsächlichen Abwicklung der Leistungsbeziehung die wesentliche Bedeutung zuzumessen“ (VwGH v. 18. Juli 2001, ZI. 2001/13/0084-8).

Es kommt nicht auf die Vertragsgestaltung an, sondern darauf, ob dem Geschäftsführer-Gesellschafter tatsächlich das Wagnis der Einnahmenschwankungen trifft oder ob in Wahrheit-etwa im Hinblick auf die Gewinnentwicklung der Gesellschaft –kein oder nur ein geringes Wagnis vorliegt. (VwGH v. 21. September 1999, 99/14/0255).

Damit ist aber das Unternehmerrisiko, wie oben ausgeführt, in erster Linie nach **der tatsächlichen Abwicklung der Entlohnung** zu beurteilen:

Im gegenständlichen Fall steht fest, dass A.P. ein monatliches Gehalt von etwa S 30.000.- bezogen hat (mögen sie auch als Akontozahlungen bezeichnet werden).

Dieses monatliche Gehalt von S 30.000.- ist in den Kalenderjahren 1996, 1997, 1998, 1999 und 2000, also im gesamten Streitzeitraum, ausbezahlt worden. Diese Entlohnungsregelung lässt nach Ansicht der Behörde die Vereinbarung eines Fixbezuges erkennen. Die Tatsache eines monatlichen Fixbezuges ist aber ein wesentliches Indiz gegen das Vorliegen eines Unternehmerrisikos des Geschäftsführers.

In diesem Zusammenhang wird aber auch darauf hingewiesen, dass die Behörde, selbst in der von der Bw in ihren Berufungsausführungen angesprochenen und näher dargelegten

Entlohnungsregelung, nämlich in einem prozentualen, umsatzabhängigen Entlohnungssystem (Ausschüttung von 5% des Umsatzes ohne Einbeziehung einer Abschlagskomponente bei Nichterreichen eines bestimmten Geschäftsergebnisses als Vergütung) grundsätzlich ein Unternehmerrisiko nicht erblicken kann.

Wie die Bw im Weiteren ausführt, steht dem Gesellschafter-Geschäftsführer eine gewinnabhängige Komponente seines Geschäftsführerbezuges in der Form zu, dass er nach Beschluss der Generalversammlung 20% bis 30% vom Jahresüberschuss vor Ertragssteuern als weiteren Geschäftsführerbezug erhält:

Dazu ist Folgendes zu sagen: Erfolgsabhängige Bezugsvereinbarungen sind bei leitenden Angestellten nicht unüblich.

Bei einer erfolgsabhängigen Bezugsvereinbarung könnte ein relevantes Unternehmerrisiko dann vorliegen, wenn die Regelung tatsächlich zu so starken (Reduzierung des Bezuges auf deutlich weniger als die Hälfte) - nicht willkürlich herbeigeführten Schwankungen der Jahresbezüge und gelegentlichem Ausfallen dieser Bezüge (mit tatsächlicher Rückzahlung der Akontozahlungen) führt.

In Hinblick auf die Gewinnentwicklung der Gesellschaft lag jedoch kein oder nur geringes Wagnis vor.

Gehaltsanpassungen aufgrund einer schlechteren Ertragslage lassen für sich alleine - mit der Geschäftsführertätigkeit verbundene - Erfolgsbestimmtheit von Geschäftsführerbezügen nicht erkennen, wenn diese ohnedies eine Kontinuität aufweisen.

Die von der Bw in dem Vorlageantrag vom 26. Februar 2002 angesprochenen Schwankungen und damit verbunden Einkommensreduktion im Jahr 2000 weist nach Ansicht der Behörde noch kein erhebliches Unternehmerrisiko aus.

Das Risiko einer Bezugskürzung bei einer Verlustsituation bildet ebenso wenig ein unternehmerspezifisches Risiko wie eine Kürzung der Bezüge bei einer negativen allgemeinen Entwicklung.

Neben möglichen einnahmenseitigen Schwankungen sind als weiteres Indiz für das Vorhandensein eines Unternehmerrisikos jene Wagnisse zu berücksichtigen, die sich aus Schwankungen bei nicht überwälzbaren Ausgaben ergeben:

Gegen ein Risiko auch auf der Ausgabenseite spricht im vorliegenden Fall aber der Umstand, dass dem Gesellschafter-Geschäftsführer Reisekosten und sonstige Aufwendungen im Rahmen seiner Funktionsausübung von der Bw ersetzt wurden.

Dem Gesellschafter-Geschäftsführer wurden weiteres die Arbeitsgeräte und Arbeitsmittel (z.B. Büro etc.) durch die Bw zur Verfügung gestellt.

Die hier angeführten Verhältnisse sprechen daher auch gegen das Vorliegen eines ausgabenseitigen Unternehmerrisikos.

Was die Sozialversicherungsbeiträge betrifft, so wurden diese in den Jahren bis 1998 von der Gesellschaft selbst getragen. Die Übernahme dieser Aufwendungen durch den Gesellschafter-Geschäftsführer ab 1999 führen beim Gesellschafter-Geschäftsführer jedoch zu keinem Risiko, denn selbst zu entrichtende Sozialversicherungsbeiträge stehen in einer bestimmten Relation zu den Einnahmen und stellen daher kein Wagnis dar. Im Übrigen werden SV-Beiträge (hinsichtlich der Arbeitnehmeranteile) auch von klassischen Arbeitnehmern im Sinne des § 47 Abs.2 EStG 1988 getragen.

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

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Salzburg, 28. Juni 2004