



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dipl.Kfm.Reinhard Deutner, gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 2000 vom 26. September 2001 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.

### **Entscheidungsgründe**

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

Frau W.B. ist geschäftsführende Gesellschafterin und ist zu 100% an dem Unternehmen beteiligt.

Im Zuge eines Lohnsteuerprüfungsverfahrens durch das FA für den Zeitraum 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 2000 wurden die Geschäftsführerbezüge der Frau W.B. dem

Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen sowie dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unterworfen.

Dagegen richtet 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 BGBl. 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, BGBl 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 der Gesellschafterin- Geschäftsführerin 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, Zl.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.

Entscheidend ist vielmehr, ob die Gesellschafterin- Geschäftsführerin in der Art eines Dienstnehmers tätig wird.

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

Nach Lehre und Rechtsprechung kommt bei der Abgrenzung zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit neben dem Merkmal der Eingliederung der Gesellschafterin-Geschäftsführerin 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 Geschäftsführerin bezieht. Auf das Wagnis aus der Stellung als Gesellschafterin oder auf das Unternehmerwagnis der Gesellschaft kommt es dabei nicht an.

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

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

Wesentliches Merkmal eines Dienstverhältnisses ist, dass der Arbeitnehmer für seine Dienstleistungen laufend ein angemessenes Entgelt erhält. Eine laufende Entlohnung liegt auch dann vor, wenn der Jahresbezug nicht in monatlich gleichbleibenden Monatsbeträgen ausbezahlt wird.

Aus den Prüfungsergebnissen des Finanzamtes I. Instanz ist klar ersichtlich, dass Frau W.B., unabhängig vom wirtschaftlichen Erfolg der Gesellschaft, einen der Höhe nach gleich bleibenden laufenden Geschäftsführerbezug in Höhe von S 360.000.- jährlich erhalten hat.

In Anbetracht der gleich bleibenden Entlohnung über den gesamten Prüfungszeitraum ( 1997 bis 2000) kann vom Fehlen eines Unternehmerwagnisses ausgegangen werden.

Es liegen keine Schwankungen vor, die auf ein einnahmenseitiges Risiko schließen lassen.

Wenn die Bw in ihrer Berufungsausführung vom 5. Oktober 2001 meint, ein Unternehmerrisiko bestünde schon allein deshalb, weil im Falle, dass das Jahresergebnis keinen Gewinn erbringen sollte, auch keine Geschäftsführerbezüge ausbezahlt werden, so ist dem zu

entgegen, dass dies nicht als Unternehmerrisiko anerkannt wird, wenn es im Prüfungszeitraum keine Rückzahlungsfälle gegeben hat.

Das Risiko einer Bezugskürzung bei einer negativen allgemeinen Wirtschaftsentwicklung bildet ebenso wenig ein unternehmerspezifisches Risiko wie das Risiko einer Bezugskürzung bei einer Verlustsituation (VwGH 18. 2. 1999, 97/15/0175).

Gegen das Vorliegen eines ausgabenseitigen Unternehmerrisikos spricht der Umstand, dass Frau W.B. bei der Ermittlung der sonstigen selbständigen Einkünfte aus der Geschäftsführertätigkeit keine Betriebsausgaben geltend gemacht hat. Es ist damit davon auszugehen, dass ein Ersatz der mit der Tätigkeit als Gesellschafterin-Geschäftsführerin in Zusammenhang stehenden Spesen und Aufwendungen durch die Bw erfolgte.

Lediglich im Jahr 2000 wurde von Frau W.B. bei der Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit ein Betriebsausgabenpauschale von 6% in Ansatz gebracht. Ein Unternehmerrisiko ist damit aber ebenfalls nicht gegeben, da die Ausgaben in einer von vornherein absehbaren Relation zu den Geschäftsführerbezügen stehen.

Die entscheidungsrelevanten Feststellungen der Finanzbehörde I. Instanz ( Fehlen des Unternehmerrisikos, Betriebsmittel werden zur Verfügung gestellt, regelmäßige und laufende Entlohnung, Auslagenersatz ) lassen die Einkünfte der Frau W.B. aus ihrer Geschäftsführertätigkeit für die Bw als " Arbeitslöhne " im Sinne der Bestimmungen des § 41 FLAG 1967 erscheinen.

Zusammenfassend kann somit gesagt werden, dass-wenn die Geschäftsführerin ihre Arbeitskraft schuldet, die Tätigkeit ohne Unternehmerrisiko erfolgt, und sie - 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.

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

Die Berufung ist daher als unbegründet abzuweisen.

Salzburg, 18. März 2003