



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAAT

Außenstelle Salzburg
Senat 3

GZ. RV/0578-S/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Gruber Wirtschaftsberatungsgesellschaft mbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes St.Johann (jetzt: St.Johann Tamsweg Zell am See) betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 1997 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 G.B. ist geschäftsführender Gesellschafter 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 des Herrn G.B. dem Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe 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 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.

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 der 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 Geschäftsführers 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 der 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 ersichtlich, dass Herr G:B. in den Jahren 1998-2000, unabhängig vom wirtschaftlichen Erfolg der Gesellschaft, einen der Höhe nach etwa gleich hohen Geschäftsführerbezug von S 140.000.- bzw. 150.000.- (10.174,20€ bzw. 10.900,93€) .- jährlich erhalten hat.

Eine jährlich gleich bleibende Geschäftsführerentschädigung spricht aber gegen ein Unternehmerrisiko auf der Einnahmenseite, woran es nichts ändert, dass – wie dies im Wirtschaftsleben oftmals der Fall ist- bei einem Erfolgseinbruch beim Dienst-oder Auftraggeber nicht ausgeschlossen werden kann, dass das Vertragsverhältnis nicht oder nur zu geänderten Konditionen verlängert wird.

Die Kürzung der Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers G.B. im Wirtschaftsjahr 1998 (gegenüber 1997) ist auf die Ertragslage der Gesellschaft zurückzuführen und lassen keinen Rückschluss auf eine tatsächliche Erfolgsabhängigkeit der Entlohnung des Geschäftsführers zu.

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

Ausgabenseitig ist ebensfalls kein konkretes Unternehmerrisiko erkennbar, da, den Ermittlungsergebnissen des Finanzamtes zufolge, in den Kalenderjahren 1999 und 2000 ein Ersatz der angefallenen Reisekosten (Kilometergelder und Diäten) durch die Gesellschaft erfolgt ist.

Darüber hinaus wurden dem Gesellschafter-Geschäftsführer G.B. Arbeitsgeräte und Arbeitsmaterial von der Gesellschaft zur Verfügung gestellt.

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 G.B. aus seiner Geschäftsführertätigkeit für die Bw, ungeachtet seiner gleichzeitigen Eigenschaft als

wesentlich beteiligter Gesellschafter, 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 war daher aus oben dargelegten Gründen als unbegründet abzuweisen.

Salzburg, 8.März 2004