



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Salzburg  
Senat 1

GZ. RV/0581-S/02

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Gastgewerbe, 5020 Salzburg, vertreten durch Gerhard Lindner OEG, Steuerberatungsgesellschaft, 5020 Salzburg, Wolf-Dietrich-Straße 10, vom 2. November 2000 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 12. Oktober 2000 betreffend Haftungs- und Abgabenbescheid für den Zeitraum 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

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

Herr P.D. geschäftsführende Gesellschafter und zu 100 % an dem Unternehmen beteiligt.

Im Zuge eines Lohnsteuerprüfungsverfahrens durch das Finanzamt für den Zeitraum 1.1.1997 bis 31.12.1999 wurden die Geschäftsführerbezüge des Herrn P.D. für die Jahre 1997 bis 1999 dem Dienstgeberbeitrag 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 1967 (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 Gesellschafter- Geschäftsführer in den betrieblichen Organismus bestritten und dazu das Fehlen einer festen Arbeitszeit, einer Urlaubsregelung 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 die Gesellschafter- Geschäftsführer in der Art eines Dienstnehmers tätig wird.

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

Nach Lehre und Rechtsprechung kommt bei der Abgrenzung zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit neben dem Merkmal der Eingliederung der Gesellschafter- Geschäftsführer 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 Merkmales steht die Frage, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einkommensschwankungen trifft.

Wesentliches Merkmal eines Dienstverhältnisses ist, dass der Arbeitnehmer für seine Dienstleistungen laufend ein angemessenes Entgelt erhält.

Aus den Prüfungsergebnissen des Finanzamtes I. Instanz ist klar ersichtlich, dass der Gesellschafter-Geschäftsprüfer im Prüfungszeitraum 1997 bis 1999, unabhängig vom

wirtschaftlichen Erfolg der Gesellschaft, einen der Höhe nach einen laufenden monatlichen Geschäftsführerbezug erhalten hat.

In Anbetracht der **monatlichen und damit regelmäßigen Entlohnung** über den gesamten Prüfungszeitraum kann vom Fehlen eines Unternehmerwagnisses ausgegangen werden.

Darüber hinaus wurde im Zuge des Lohnsteuerprüfungsverfahrens festgestellt, dass ein Unternehmerrisiko bei dem Geschäftsführer-Gesellschafter auch auf der Ausgabenseite nicht gegeben ist:

So wurden **die Arbeitsgeräte und die Arbeitsmaterialien** durch die Gesellschaft zur Verfügung gestellt. Darüber hinaus ergaben die Ermittlungen der Rechtsmittelbehörde bzw. des Finanzamtes, dass die mit der Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers in Zusammenhang stehenden Spesen und Auslagen über das Firmenkonto abgerechnet und durch die BW ersetzt wurden (Bahnkosten, Taxikosten, km-Gelder).

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 monatliche Gehaltszahlungen, Ersatz der Reisespesen durch die Bw, kein ausgabenseitiges Risiko) lassen die Einkünfte des Gesellschafter-Geschäftsführers aus seiner Geschäftstätigkeit 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 Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Salzburg, am 20. Juli 2005