



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Salzburg
Senat 3

GZ. RV/0325-S/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Hannes Stöckl ge-gen den Bescheid des Finanzamtes St.Johann (jetzt: St.Johann Tamsweg Zell am See) betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 1996 bis 31. Dezember 1999 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

Strittig ist die Vorschreibung von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfond für Familienbeihilfe samt Zuschlag für den Zeitraum 1. Jänner 1996 bis 31. Dezember 1999 aus den dem an der Bw beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer insgesamt gewährten Vergütungen allein im Umfang der Frage, ob die vom Gesellschafter-Geschäftsführer aus der Geschäftsführertätigkeit bezogenen Vergütungen rechtlich als Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 einzustufen waren.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Verpflichtung zur Entrichtung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe obliegt gem. § 41 Abs.1 FLAG 1972 (Familienlastenausgleichsgesetz) allen Dienstgebern, die im Inland Dienstnehmer beschäftigen.

Nach Abs.2 der Bestimmung sind Dienstnehmer Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. des EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG idF BGBl. 818/1993 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 iSd § 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 1967 gehören sohin die Einkünfte von Personen, die an einer Kapitalgesellschaft im Sinne des § 22 Z2 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 Z2 EStG 1988 sind u.a. Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) 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 Gesellschafters- Geschäftsführers in den betrieblichen Organismus bestritten wird und dazu das Fehlen einer festen Arbeitszeit, einer Urlaubs- und Krankenstandsregelung 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" (VwGH v. 20.11.1996, Zl. 96/15/0094).

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 dafür, ob ein Dienstverhältnis vorliegt oder nicht, ist das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der Tätigkeit des Geschäftsführers. Wobei neben der arbeits- und sozialrechtlichen Einstufung noch die Beurteilung "Unternehmerwagnis" entscheidend ist.

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 (VwGH v. 11.8.1993, Zl. 92/13/0022).

Nach der Judikatur liegt ein Unternehmerwagnis u.a. dann vor, wenn die mit der Tätigkeit verbundenen Auslagen nicht vom Auftraggeber ersetzt, sondern vom Unternehmer aus eigenen Mitteln getragen werden und daher auch die Höhe der erzielten Einnahmen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der Ausdauer und der persönlichen Geschicklichkeit abhängig ist.

Laut Geschäftsführervertrag vom 2. August 1995 wird dem Gesellschafter-Geschäftsführer ein Fixum von S 100.000 jährlich zugesprochen. Darüber hinaus wurde eine Gewinnbeteiligung von 15% - bezogen auf den erwirtschafteten Ertrag - zugesprochen.

Dazu ist auszuführen, dass zusätzlich gewährte Erfolgsprämien oder Umsatzbeteiligungen auch in klassischen Dienstverhältnissen leitender Angestellter nicht als ungewöhnlich anzusehen sind.

Leistungsbezogene Entlohnungssysteme sind durchaus auch bei Dienstverhältnissen, zumal bei Dienstnehmern leitender Position, üblich (VwGH v. 27.7.99, 9/14/0136).

Da dieser "garantierte Mindestbezug" auch dann zur Auszahlung kam, wenn die Umsätze hinter den Erwartungen zurückblieben, vermag selbst die Koppelung eines Teiles des Entgeltes an den Umsatz ein Unternehmerrisiko nicht wirklich begründen.

Was die in der Berufungsausführung vom 18. Dezember 2000 angeführten Anfechtungsanträge vom 26. September 2000, 2000/13/0048 (A 14/2000), 2000/13/0074

(A 15/2000) des VwGH hinsichtlich Verfassungsmäßigkeit der Bestimmungen in § 41 Abs. 2 und Abs. 3 FLAG 1967 betrifft, so ist festzuhalten, dass diese mit Erkenntnis des VfGH vom 7. März 2001, G 110/00, und 1. 3. 2001, G 109/00, abgewiesen wurden:

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 für die Jahre 1996 bis 1999 war daher als unbegründet abzuweisen.

Salzburg, 1. März 2004