



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Salzburg
Senat 3

GZ. RV/0331-S/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch LGB Wirtschaftstreuhand-und Beratungsgesellschaft mbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Johann betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und Zuschlages zum Dienstgeberbeitrages gem. § 201 BAO für den Zeitraum 1995 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 H.T. ist geschäftsführender Gesellschafter und ist zu 99,8% an dem Unternehmen beteiligt.

Mit Bescheid vom 13. Februar 2001 des zuständigen Finanzamtes wurden für die Geschäftsführerbezüge des H.T. der Jahre 1995 bis 2000 der Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag festgesetzt.

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 BGBI. Nr. 1993/818 allen Dienstgebern, die im Inland Dienstnehmer beschäftigen.

Nach Abs. 2 FLAG 1967 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, BGBI 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.

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

So hat der Verfassungsgerichtshof sämtliche Anfechtungsanträge des Verwaltungsgerichtshofes hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit der Bestimmungen in § 41 Abs. 2 und Abs. 3 FLAG 1967 abgewiesen (VfGH 7.3.2001, G 110/00, 1.3.2001, G 109/00).

Die Bw stützt sich in ihrer Berufung darauf, dass die Einkünfte des Gesellschafter-Geschäftsführers keine Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 darstellen, weil nicht alle Merkmale eines Dienstverhältnisses vorliegen würden. Die Bw legt in diesem Zusammenhang Geschäftsführerbestellungsverträge ("Werkverträge") für die Jahre 1997-2000 vor, und verweist damit

- darauf, dass dem Gesellschafter-Geschäftsführer jeglicher arbeitsrechtlicher Schutz fehle,
- darauf, dass kein Anspruch auf Urlaub besteht,
- darauf, dass Herr H.T. bei der Erfüllung seiner Aufgabe sich eines geeigneten Vertreters bedienen kann,
- darauf, dass er die Beiträge zur Sozialversicherung selbst tragen muss und

- darauf, dass er an keine feste Arbeitszeit gebunden ist.

Die Bw beruft sich darauf, dass die Geschäftsführung aufgrund eines Werkvertrages und nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses ausgeübt wird.

Dem ist zu entgegnen, dass für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung als Dienstverhältnis nicht die vertraglichen Abmachungen, sondern stets das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit ausschlaggebend ist.

Ein schriftlich abgeschlossener Dienstvertrag kann daher lohnsteuerrechtlich bedeutungslos sein, wenn nicht durch die der Vereinbarung zugrunde liegende Tätigkeit die Voraussetzungen für das Bestehen eines Dienstverhältnisses gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 begründet werden.

Umgekehrt ist ein Dienstverhältnis gegeben, wenn eine als formell als Werkvertrag bezeichnete Vereinbarung überwiegend Elemente eines Dienstverhältnisses trägt oder zwar ein Werkvertrag vorliegt, aber die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit in Abweichung vom Vertragsinhalt überwiegend Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist.

Soweit die Bw in ihren Ausführungen die Eingliederung des Gesellschafter- Geschäftsführers in den betrieblichen Organismus bestreitet und dazu das Fehlen einer festen Arbeitszeit, einer Urlaubsregelung etc. und somit das Fehlen der Voraussetzungen des § 47 EStG 1988 ins Treffen führt, 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 Erholungspausen festlegen, - aber - wie oben ausgeführt, kommt es auf diese aus dem Beteiligungsverhältnis resultierende Weisungsfreiheit nicht an" (VwGH 20.11.1996, ZI. 96/15/0094).

Der allgemeine Einwand, es bestehe weiters kein Anspruch auf jeglichen arbeitsrechtlichen Schutz, geht insofern ins Leere, als das Fehlen dieser Ansprüche unbeachtlich sind, als Einkünfte iSd § 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 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 24.2.1999, 98/13/0014).

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:

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

Den Ausführungen zur Berufung vom 5. März 2001, wonach nach Ansicht der Bw schon deshalb ein Unternehmerrisiko des Geschäftsführers gegeben sei, weil sich laut vorgelegter Verträge die Höhe der Geschäftsführerbezüge vom wirtschaftlichen Erfolg der Bw ableite, muss klar widersprochen werden:

Aus den Prüfungsergebnissen des Finanzamtes I. Instanz ist klar ersichtlich, dass Herr H.T. **unabhängig vom wirtschaftlichen Erfolg der Gesellschaft** einen der Höhe nach gleich bleibenden jährlichen Geschäftsführerbezug erhalten hat (S 560.000.-, bzw. 40.696,79 €). Ein 13. und 14. Gehaltsbezug wurde ebensfalls ausbezahlt.

In Anbetracht der gleich bleibenden Entlohnung über den gesamten Prüfungszeitraum (und darüber hinaus) kann vom Fehlen eines Unternehmerwagnisses ausgegangen werden. Es liegen keine größeren Schwankungen vor, die auf ein einnahmenseitiges Risiko schließen lassen.

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.

Was den Einwand der Bw, keine Spesenersätze (Sozialversicherungsbeiträge, km-Gelder etc) an H.T. auszuzahlen, betrifft, so ist folgendes dazu auszuführen:

Sozialversicherungsbeiträge stehen in einer von vornherein absehbaren Relation zu den Einnahmen. Der Arbeitnehmeranteil der Sozialversicherungsbeiträge wird auch von klassischen Dienstnehmern im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 getragen und stellt daher kein Wagnis (vgl. VwGH 3.8.2000, 2000/15/0097) dar.

Aus den Einkommensteuererklärungen des H.T. für die Prüfungsjahre ist ersichtlich, dass dieser von seinen Geschäftsführerbezügen (Einkünften aus selbständiger Arbeit) jährlich eine Betriebsausgabenpauschale von 6% in Abzug gebracht hat. Ein Unternehmerrisiko ist damit aber ebenfalls nicht gegeben, da die Ausgaben in einer von vornherein absehbaren Relation zu den Geschäftsführerbezügen stehen.

Daher muss in diesem Zusammenhang ein ausgabenseitiges Risiko ebenfalls verneint werden.

Der unabhängige Finanzsenat sieht die obigen 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, gleichbleibende jährliche Gehaltszahlungen, 13.,14. Bezug, kein ausgabenseitiges Risiko) lassen die Einkünfte des Herrn H.T. aus seiner Geschäftsführertätigkeit für die Bw als " Arbeitslöhne " im Sinne der Bestimmungen des § 41 FLAG 1967 erscheinen.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Salzburg, 5. Mai 2003