



Außenstelle Salzburg
Senat 3

UNABHÄNGIGER
FINANZSENAAT

GZ. RV/553-S/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. , vertreten durch Mag. Harald Schitter, gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Johann betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 1996 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.

Die Herren M. L. und J. L. sind geschäftsführende Gesellschafter und zu je 50 % an dem Unternehmen beteiligt.

Im Zuge eines Lohnsteuerprüfungsverfahrens durch das Finanzamt für den Zeitraum 1.1.1996 bis 31.12.2000 wurden die Geschäftsführerbezüge der Herren M. L. und J. L. für die Jahre 1996 bis 2000 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 (Familienlastenausgleichsgesetz) idF BGBI. 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, 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.

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 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.

Aus den Prüfungsergebnissen des Finanzamtes I. Instanz ist klar ersichtlich, dass die Herren M. L. und J. L., im Prüfungszeitraum 1996 bis 2000, unabhängig vom wirtschaftlichen Erfolg der Gesellschaft, einen der Höhe nach gleich bleibenden laufenden monatlichen Geschäftsführerbezug von je S 20.000.- (1.453,46€) erhalten haben.

In Anbetracht der **gleich bleibenden Entlohnung** über den gesamten Prüfungszeitraum kann vom Fehlen eines Unternehmerwagnisses ausgegangen werden.

Darüber hinaus wurde im Zuge des Lohnsteuerprüfungsverfahrens festgestellt, dass ein Unternehmerrisiko bei den Geschäftsführern-Gesellschaftern auch auf der Ausgabenseite nicht gegeben ist:

So wurden die **Arbeitsgeräte und die Arbeitsmaterialien** durch die Gesellschaft zur Verfügung gestellt.

Der Einwand der Bw, die Geschäftsführer-Gesellschafter erledigten einen Teil ihrer Arbeit in ihren Privaträumen, kommt hier in diesem Zusammenhang unter Berücksichtigung des Gesamtbildes der Tätigkeit nicht wirklich zum Tragen und ist von untergeordneter Bedeutung.

Den Geschäftsführern stand ein **Firmen-PKW zur Verfügung**. Darüber hinaus ergaben die Ermittlungen der Rechtsmittelbehörde, dass die damit in Zusammenhang stehenden Spesen und Auslagen über das Firmenkonto abgerechnet und durch die BW ersetzt wurden.

Die BW vertritt in ihren Ausführungen zur Berufung die Ansicht, ein Unternehmerrisiko der Geschäftsführer sei zum einen schon deshalb gegeben, weil diese zur persönlichen Haftung herangezogen werden könnten.

Festzuhalten in diesem Zusammenhang ist zunächst, dass sich das für die Abgrenzung relevante Merkmal " Unternehmerwagnis " auf die Eigenschaft als Geschäftsführer und nicht als Gesellschafter beziehen muss.

Nicht relevant ist somit jenes " Unternehmerwagnis ", das ein Geschäftsführer aufgrund seiner Beteiligung trägt, hängt doch dieses Wagnis primär nicht mit den Einkünften aus der Geschäftsführung, sondern mit der Beteiligung und dem daraus resultierenden Einkünften aus Kapitalvermögen zusammen (vgl. VwGH 24.1.1990, ZI.86/13/0612).

Der Einwand der BW, die Gesellschafter-Geschäftsführer würde schon deshalb das Unternehmerrisiko mittragen, weil sie für einen der GmbH gewährten Kredit mit ihrem Vermögen gegenüber der Bank haften, muss daher verworfen werden, weil die Übernahme einer derartigen Haftung mit der Stellung der Gesellschafter und nicht mit jener als Geschäftsführer zusammenhängt.

Der unabhängige Finanzsenat sieht diese Ermittlungsergebnisse als klare Indizien für ein Fehlen eines Unternehmerrisikos bzw. Unternehmerwagnisses der Gesellschafter-Geschäftsführer.

Die entscheidungsrelevanten Feststellungen der Finanzbehörde I. Instanz (Fehlen des Unternehmerrisikos, Betriebsmittel werden zur Verfügung gestellt, laufende, gleichbleibende Gehaltszahlungen, kein ausgabenseitiges Risiko) lassen die Einkünfte der Herren M. L. und J. L. aus ihrer Geschäftstätigkeit für die Bw als " Arbeitslöhne " im Sinne der Bestimmungen des § 41 FLAG 1967 erscheinen.

Zusammenfassend kann somit gesagt werden, dass - wenn die Geschäftsführer ihre Arbeitskraft schulden, die Tätigkeit ohne Unternehmerrisiko erfolgt, und sie - wenn auch aufgrund des Beteiligungsausmaßes nicht weisungsgebunden - in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft eingegliedert sind - die Gehälter und sonstigen Vergütungen

unabhängig vom Beteiligungsmaß (somit auch bei 100%iger Beteiligung) in die Beitragsgrundlage gemäß § 41 FLAG 1967 einzubeziehen sind.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Salzburg, 29. April 2003