



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Hans Günther Schönauer, Steuerberater, 4600 Wels, Durisolstraße 1, vom 26. April 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 26. März 2004 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 2001 bis 31. Dezember 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer bei der Berufungswerberin durchgeführten Lohnsteuerprüfung wurde festgestellt, dass die Bezüge des zu 100% an der Gesellschaft beteiligten Geschäftsführers K nicht in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrags zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag einbezogen wurden. Festgestellt wurde, dass die 100%ige Beteiligung des Geschäftsführers seit September 2001 besteht. Mit diesem Datum wurde ein als Werkvertrag bezeichneter Geschäftsführervertrag geschlossen, in dem der Aufgabenbereich des Geschäftsführers festgehalten wurde und unter anderem folgende Entgeltregelung getroffen wurde: Der Geschäftsführer erhält für seine Tätigkeit ein monatliches Fixhonorar von 1.500 € zwölfmal jährlich, dazu ein erfolgsabhängiges Honorar, das aus folgenden Kriterien errechnet wird: aus dem Umsatz, den produktiven Arbeitsstunden auf den Baustellen, dem Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit und aus allfälligen Sonderleistungen. Alle Ausgaben, Kosten und Steuern werden dem Geschäftsführer ersetzt.

Das Finanzamt schloss sich der Ansicht der Lohnsteuerprüfung an, dass die Bezüge des Geschäftsführers in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrags zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen seien und forderte mit Haftungs- und Zahlungsbescheiden für die Jahre 2001, 2002 und 2003 den auf die Bezüge entfallenden Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nach.

Eine gegen die Bescheide eingebrachte Berufung wurde sinngemäß folgendermaßen begründet: Ein wesentliches Kriterium für die Frage der DB/DZ-Pflicht eines Gesellschafter-Geschäftsführers sei das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses. Das Fehlen eines solchen werde in den Bescheiden damit begründet, dass Teile der Prämie nicht vom Gewinn sondern vom Umsatz abhängig wären. Es sei zwar ein Fixum von 1.500 € monatlich vereinbart, die übrigen Komponenten der Vergütung seien jedoch eindeutig leistungs- und erfolgsabhängig. Ausgangsbasis für die Gestaltung der Geschäftsführervergütung sei bei Erreichung der damals realistischen Annahme eine Gesamtvergütung von 62.500 € p.a. gewesen. Als Schwankungsbreite wurde ein Bereich zwischen 30.000 € und 60.000 € angenommen. Tatsächlich seien auf Grund der schlechten Konjunktur die Planwerte nicht erreicht worden und hätte die tatsächliche Geschäftsführervergütung zwischen 60% und 74% des Planwertes betragen. Damit liege eindeutig ein Unternehmerrisiko vor. Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse unterliege daher die Geschäftsführervergütung nicht dem Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag. Es werde Antrag auf mündliche Berufungsverhandlung und Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat gestellt.

Nach abweisender Berufungsvorentscheidung, in der im Wesentlichen die Annahme eines Unternehmerrisikos widerlegt wurde, hielt die Berufungswerberin im Vorlageantrag die bisherige Rechtsansicht weiterhin aufrecht und wandte sich insbesondere gegen die Ausführungen des Finanzamtes, dass die Einnahmenschwankungen, die z.B. zwischen den Wirtschaftsjahren 2002/2003 und 2003/2004 ca. 23% betrugen, nicht ins Gewicht fielen, und vermeinte überhaupt, dass für die Beurteilung ein längerer Beobachtungszeitraum erforderlich wäre. Das Fixhonorar sei nur ein geringer Anteil des Gesamthonorars. Das fehlende Risiko auf der Ausgabenseite trete gegenüber dem Risiko auf der Einnahmenseite in den Hintergrund.

Mit Schreiben vom 6.3.2006 wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Nach § 41 Abs. 2 FLAG 1967 in der seit 1.1.1994 geltenden Fassung sind Dienstnehmer Personen, die in einem Dienstverhältnis im

Sinn des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinn des § 22 Z.2 EStG 1988.

Nach Absatz 3 der zitierten Gesetzesstelle ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Absatz 1 genannten Dienstgeber gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht. Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit.a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinn des § 22 Z 2 leg.cit.

Gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 fallen unter die Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Für die Frage, ob "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" gegeben sind, ist eine auf Grund des Beteiligungsverhältnisses fehlende Weisungsgebundenheit fiktiv hinzuzudenken und sodann nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu prüfen, ob die Voraussetzungen eines steuerlichen Dienstverhältnisses gegeben sind (vgl. VfGH 20.11.1996, 96/15/0094). Hierbei kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse, nicht auf die vom Steuerpflichtigen gewählte Form der Bezeichnung an.

Der Verfassungsgerichtshof hat die Behandlung von Beschwerden, die sich gegen die Einbeziehung der Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art im Sinn des § 22 Z 2 EStG 1988 in den Dienstgeberbeitrag nach dem FLAG richteten, abgelehnt (VfGH 9.6.1998, B 286/98 und vom 24.6.1998, B 998/98 und B 999/98) und weiters auch die Anfechtungsanträge des Verwaltungsgerichtshofes mit den Erkenntnissen vom 1.3.2001, G 109/00 und vom 7.3.2001, G 110/00 abgewiesen.

Im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1.3.2001, G 109/00, wird unter Zitierung der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes darauf hingewiesen, dass im Fall der auf die gesellschaftsrechtlichen Beziehungen zurückzuführenden Weisungsungebundenheit verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses ihre Indizwirkung für die Lösung der Frage verlieren, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses gegeben sind. Dies trifft vor allem auf folgende zu: fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, Anwendbarkeit typischer arbeitsrechtlicher Vorschriften wie Arbeits- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall, Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegation bestimmter Arbeiten etc.

In dem dieser Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes unmittelbar nachfolgenden Erkenntnis vom 23.4.2001, 2001/14/0054, und in zahlreichen späteren Judikaten hat der

Verwaltungsgerichtshof festgestellt, dass das in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 für wesentlich beteiligte Gesellschafter normierte Vorliegen "sonst aller Merkmale eines Dienstverhältnisses" vor allem auf folgende Kriterien abstellt: die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft und das Fehlen eines Unternehmerrisikos. Von Bedeutung sei auch noch das Vorliegen einer laufenden (wenn auch nicht notwendig monatlichen) Entlohnung.

Schließlich ist der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, in einem nach § 13 Abs.1 Z 1 VwGG gebildeten Senat von dieser Rechtssprechung insoweit abgegangen, dass er die Feststellung, ob "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" vorliegen, nur mehr auf die gesetzliche Definition eines steuerrechtlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG 1988 stützt. Da in dieser Legaldefinition das steuerrechtliche Dienstverhältnis lediglich durch zwei Merkmale, nämlich die Weisungsgebundenheit einerseits und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes andererseits umschrieben ist, kommt es nach Ausklammerung der Weisungsgebundenheit nur mehr darauf an, ob diese Eingliederung in den geschäftlichen Organismus gegeben ist. Den anderen Merkmalen kann nur in solchen Fällen Bedeutung zukommen, in denen die Eingliederung nicht klar zu erkennen wäre.

Gleichzeitig führt der Verwaltungsgerichtshof im zitierten Erkenntnis unter Hinweis auf seine Vorjudikatur aus, dass von einer Eingliederung in aller Regel auszugehen sein wird, da dieses Merkmal bereits durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegte erkennbare Tätigkeit hergestellt wird, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird. Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für diese Eingliederung. Dass dies auch im gegenständlichen Fall zutrifft, steht außer Zweifel, zumal der Geschäftsführer diese Tätigkeit bereits seit mehreren Jahren ausübt und die vertragliche Neuregelung im Jahr 2001 nur wegen der geänderten Beteiligungsverhältnisse erfolgt ist.

Damit kommt auch der Frage, ob der Geschäftsführer ein Unternehmerwagnis zu tragen habe oder sonstige Merkmale vorliegen, nach den Ausführungen des verstärkten Senates des Verwaltungsgerichtshofes in dem zitierten Erkenntnis nicht mehr entscheidungswesentliche Bedeutung zu (vgl. auch VwGH 23.11.2004, 2004/15/0068).

Der Ordnung halber wird jedoch dennoch darauf hingewiesen, dass die im Vertrag vereinbarte Entgeltregelung gegen ein Unternehmerrisiko spricht, da – abgesehen vom bedungenen Auslagenersatz - der fixe Bezugsteil jedenfalls eine Grundabsicherung bietet, die ein

Unternehmerrisiko ausschließt, und auch der umsatzabhängige Anteil relativ geringen Schwankungen unterliegt. Dass zusätzlich über einen Fixbezug hinausgehende Lohnbestandteile auch bei "klassischen" Dienstnehmern, insbesondere leitenden Angestellten, nicht unüblich sind und kein Unternehmerrisiko begründen, hat der Verwaltungsgerichtshof in seiner früheren Rechtssprechung mehrfach festgestellt (z.B. VwGH 25.9.2001, 2001/14/0051).

Auf Grund dieser Feststellungen weist die Tätigkeit des wesentlich beteiligten Geschäftsführers somit – unter Außerachtlassung der Weisungsgebundenheit – die Merkmale eines Dienstverhältnisses auf, sodass die von der Gesellschaft bezogenen Vergütungen als Einkünfte im Sinn des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind.

Aus den angeführten Gründen war wie im Spruch zu entscheiden.

Linz, am 23. März 2006