

GZ. RV/1097-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Gangl & Partner Wirtschaftstreuhand GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Prüfungszeitraum 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

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

Das Finanzamt Braunau hat mit Haftungs- und Abgabenbescheid vom 28. September 2000 den Arbeitgeber für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden

Lohnsteuer in Höhe von 960,00 ATS (69,77 €) in Anspruch genommen und den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen in Höhe von 61.200,00 ATS (4.447,59 €) sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von 6.528,00 ATS (474,41 €) für den Prüfungszeitraum 1.1.1997 bis 31.12.1999 nachgefordert.

Dagegen wurde eine Berufung eingebracht. Strittig ist, ob die in den Jahren 1997 bis 1999 an den wesentlich beteiligten Geschäftsführer gewährten Vergütungen in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen sowie Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind (§ 41 Familienlastenausgleichsgesetz 1967).

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz 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 Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 1967 in der seit 1.1.1994 geltenden Fassung ist der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitsöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Die Bestimmung des § 41 FLAG 1967 definiert also die beitragspflichtigen Bezüge und soll gleichzeitig eine klare Abgrenzung von den beitragsfreien Bezügen gewährleisten. Auf Grund des eindeutigen Gesetzeswortlautes ist bei den beitragspflichtigen Bezügen von zwei Gruppen von Bezügen auszugehen:

1. Arbeitslöhne, die an Dienstnehmer iSd. § 47 Abs. 2 EStG 1988 gewährt werden.
2. Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd. § 22 Z 2 EStG 1988, die an Personen gewährt werden, die an Kapitalgesellschaften wesentlich beteiligt sind.

Der Verfassungsgerichtshof hat die Behandlung von Beschwerden, die sich gegen die Einbe-

ziehung der Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen richteten, abgelehnt (vgl. VfGH vom 9. Juni 1998, B 286/98 und vom 24. Juni 1998, B 998/98 und B 999/98) und weiters auch die Anfechtungsanträge des Verwaltungsgerichtshofes mit den Erkenntnissen vom 1. März 2001, G 109/00, und vom 7. März 2001, G 110/00, abgewiesen.

Im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes v. 1. März 2001, G 109/00, wurde unter Zitierung der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis sind, im Fall der - auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführenden - Weisungsungebundenheit ihre Unterscheidungskraft verlieren und daher für die Lösung der Frage, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses im Vordergrund stehen, nicht brauchbar sind. Zu den Merkmalen, die in diesem Sinn vor dem Hintergrund der Weisungsungebundenheit ihre Indizwirkung zur Bestimmung des durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichneten Typusbegriffes des steuerlichen Dienstverhältnisses verlieren, gehören vor allem Folgende:

fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, Anwendbarkeit typischer arbeitsrechtlicher Vorschriften wie Arbeits-Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegierung von bestimmten Arbeiten (vgl. dazu insbesondere die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes v. 23.4.2001, Zi. 2001/14/0052, Zi. 2001/14/0054, und v. 10.5.2001, Zi. 2001/15/0061).

Vom wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer werden Einkünfte iSd. § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 erzielt, wenn - bezogen auf die tatsächlich vorzufindenden Verhältnisse - feststeht,

- dass der Gesellschafter Geschäftsführer zufolge kontinuierlich und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in den Organismus des Betriebes seiner Gesellschaft eingegliedert ist,
- dass ihn nicht ein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko trifft, und
- dass er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhält.

Entsprechend der Judikatur der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechtes steht einer Übernahme der für den Gesellschafter-Geschäftsführer erarbeiteten Grundsätze weiters nicht entgegen,

dass der Mehrheitsgesellschafter nicht auch handelsrechtlicher Geschäftsführer ist, weil die Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG 1967 und die Vorschrift des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988, auf welche die erstgenannte Norm verweist, auf die Eigenschaft der für die Gesellschaft tätig gewordene Person als handelsrechtlicher Geschäftsführer nicht abstellen. Entscheidend ist für die Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nur das Vorliegen einer Beschäftigung des wesentlich Beteiligten für die Gesellschaft, welche die oben wiedergegebenen, von der Judikatur der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechtes entwickelten Kriterien erfüllt. Dem Begehrn der Bw. bezüglich einer Aufteilung der Aufgaben des wesentlich Beteiligten für die Gesellschaft und folglich auch der Vergütungen in a) Tätigkeit als Gesellschafter-Geschäftsführer sowie b) kaufmännischer und gewerberechtlicher Leiter und produktiver Heizungs- und Wasserinstallateur kann somit nicht gefolgt werden. Erfüllt die Beschäftigung des wesentlich Beteiligten die oben angeführten Kriterien, so kann nicht vom Vorliegen einer "gewerblichen Tätigkeit", auf die in der Berufung hingewiesen wird, ausgegangen werden.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers 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. Auf Grund der vom Gesellschafter-Geschäftsführer zu erfüllenden Aufgaben ("technischer und kaufmännischer Leiter des Unternehmens; handels- und gewerberechtliche Geschäftsführung"), denen er unbestritten auch nachgekommen ist, kann nicht bestritten werden, dass diese eine faktische Eingliederung in den betrieblichen Ablauf forderten und zwar in zeitlicher, örtlicher und organisatorischer Hinsicht. Der Umstand, dass sich ein wesentlich Beteigter vertreten lassen kann, schließt die grundsätzliche Verpflichtung zur persönlichen Arbeitsleistung nicht aus (VwGH-Erkenntnis v. 18.2.1999, Zl. 97/15/0175).

Unternehmerwagnis liegt vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Steuerpflichtigen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der persönlichen Geschicklichkeit sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und der Steuerpflichtige für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen muss. Auch hier kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse an. Im Vordergrund dieses Merkmals steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich - in seiner Stellung als Geschäftsführer - das Wagnis ins Gewicht fallender Einkommensschwankungen trifft. In die Überlegungen einzubeziehen sind auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen aus nicht überwälzbaren Ausgaben ergeben.

Im gegebenem Fall erhielt der Geschäftsführer folgende Beträge ausbezahlt:

1997: 420.000,00 ATS

1998: 420.000,00 ATS

1999: 520.000,00 ATS

Mit Wirkung v. 1.1.1997 wurde der Geschäftsführungsvertrag neu gefasst, weil die die Rechtslage zur abgabenrechtlichen Behandlung von Bezügen für Mehrheitsgesellschafter-Geschäftsführer zunehmend unsicherer geworden sei. Die Neufassung des Vertrages diene daher vor allem zur besseren Abgrenzung der den Vertragspartnern zuzurechnenden Aufgaben und deren Vergütungsansprüchen.

Aus § 4 Abs. 1 dieses Vertrages geht hervor, dass das ursprüngliche Jahreshonorar von 600.000,00 ATS (im Jahr 1996) in ein Grundhonorar von jährlich 420.000,00 ATS und ein Erfolgshonorar aufgeteilt wird. § 4 Abs. 2 des Vertrages enthält die Regelung, dass im Falle des Erreichens eines positiven EGT der "Auftragnehmer" zum Grundhonorar jährlich nach Feststellung des Ergebnisses 40 % des EGT soweit dieses größer ist als 200.000,00 ATS als Erfolgshonorar erhält.

Auffallend ist, dass dem Gesellschafter-Geschäftsführer demnach auch bei Verlusten des Unternehmens ein Jahresbezug in Höhe von 420.000,00 ATS verbleibt. Anders als die Bw. meint, ist ein derartiges Risiko noch nicht ein solches, wie es für Unternehmer eigentümlich ist. Die Gestaltung entspricht nämlich einem Fixbezug von jährlich 420.000,00 ATS. Ein Fixbezug stellt nach der ständigen Rechtssprechung aber ein starkes Indiz gegen das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses dar (vgl. für viele das Erkenntnis vom 25.9.2001, Zl. 2001/14/0051). Von einer laufenden Entlohnung kann ausgegangen werden, da auch unregelmäßige Entnahmen dem nicht entgegen stehen. Entsprechend der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist es zudem nicht von wesentlicher Bedeutung, dass die Auszahlung der Geschäftsführervergütung nicht in 14 Teilbeträgen erfolgt, weil bei einem wesentlich Beteiligten die Begünstigungsmöglichkeit für einen 13. und 14. Monatsbezug nicht besteht.

Ein Risiko ins Gewicht fallender Schwankungen der Ausgaben wurde von der Bw. nicht dargetan und ist auch nicht erkennbar, zumal die GmbH entsprechend § 1014 ABGB verpflichtet ist, dem Geschäftsführer seine Barauslagen zu ersetzen (vgl. Reich-Rohrwig, Das österreichische GmbH-Recht 2/100). Für die Frage des Unternehmerwagnisses ist es auch nicht relevant, wer die Sozialversicherungsbeiträge trägt, zumal sich deren Höhe von

vornherein abschätzen und bei der Vereinbarung der Höhe der Entlohnung berücksichtigen lässt.

Dieser Sachverhalt lässt somit kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis beim Geschäftsführer erkennen.

Es ergibt sich deshalb, dass die Tätigkeit des wesentlich Beteiligten - unter Außerachtlassung der Weisungsgebundenheit - die Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist, sodass die von der Berufungswerberin bezogenen Vergütungen als Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind.

Aus den angeführten Gründen war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Linz, 26. Jänner 2004