



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Norbert Nawratil, gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Prüfungszeitraum 1. Jänner 1992 bis 31. Dezember 1996 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird dahin abgeändert, dass der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen in Höhe von 3.199,93 € (= ATS 44.032,00; vorher: ATS 45.975,00) und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von 344,54 € (= ATS 4.741,00; vorher: ATS 4.937,00) für den Prüfungszeitraum 1. Jänner 1992 bis 31. Dezember 1996 nachfordert werden.

Die Fälligkeit der Abgaben erfährt keine Änderung.

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 Linz hat mit Bescheid vom 26. März 1997 den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen in Höhe von ATS 45.975,00 und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von ATS 4.937,00 nachgefordert.

Die dagegen eingebrachte Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung v. 8. Juli 1997 als unbegründet abgewiesen. Strittig ist, ob die in den Kalenderjahren 1994 bis 1996 an die wesentlich beteiligte Geschäftsführerin 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. Jänner 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. Jänner 1994 geltenden Fassung ist der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne 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 Einbeziehung 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 9.6.1998, B 286/98 und vom 24.6.1988, 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. 1.3.2001, 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 – Weisungsgebundenheit 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 Weisungsgebundenheit 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).

Der Umstand, dass sich ein wesentlich Beteiligter vertreten lassen kann, schließt die grundsätzliche Verpflichtung zur persönlichen Arbeitsleistung nicht aus (VwGH-Erkenntnis v. 18.2.1999, Zi. 97/15/0175).

Insgesamt stellt somit das in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 für wesentlich beteiligte Gesellschafter normierte Vorliegen der sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses – abgesehen vom hinzudenkenden Merkmal der Weisungsgebundenheit – vor allem auf die Kriterien der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft und das Fehlen des Unternehmerwagnisses ab. Von Bedeutung ist noch das Merkmal der laufenden (wenn auch nicht notwendig monatlichen) Entlohnung. Eine laufende Entlohnung liegt auch dann vor, wenn der Jahresbezug nicht in monatlich gleich bleibenden Monatsbeträgen ausbezahlt wird. Ausgehend von diesen Kriterien ist bei Anwendung des § 22 Z 2 Teilstrich 2

leg.cit. zu beurteilen, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die für ein Dienstverhältnis sprechenden Kriterien im Vordergrund stehen.

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 von der Geschäftsführerin zu erfüllenden Aufgaben ("Besorgung des täglichen Bedarfs zur Aufrechterhaltung des Bürobetriebes, Bonitätsprüfung von Kunden, Abschluss von Aufträgen, Überwachung der Finanzgebarung") kann nicht bestritten werden, dass diese eine faktische Eingliederung in den betrieblichen Ablauf fordern und zwar in zeitlicher, örtlicher und organisatorischer Hinsicht.

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 die Geschäftsführerin – wie auch im Schreiben v. 5.10.1999 angeführt wird - folgende Beträge ausbezahlt.

1994: ATS 81.166,00,

1995: ATS 490.000,00 (ATS 35.000,00 jeweils zum Monatsletzten sowie am 30.6. und 30.11.),

1996: ATS 440.000,00 (von Jänner bis Mai je ATS 35.000,00, im Juni ATS 70.000,00, Juli und August je ATS 35.000,00, September und Oktober je ATS 25.000,00, November ATS 50.000,00, Dezember ATS 25.000,00). Im Zusammenhang mit der Errichtung des Jahresabschlusses wurde von diesen Zahlungen der Betrag von ATS 160.000,00 auf das Reisekostenverrechnungskonto der Geschäftsführerin umgebucht und eine Geschäftsführervergütung von ATS 280.000,00 bilanziert.

Dem stehen nachstehende Gewinne/Verluste des Unternehmens gegenüber:

1994: ATS 87.060,00,

1995: ATS 269.244,00,

1996: ATS –360.391,00.

Die Kürzung der Geschäftsführervergütung, die im Wesentlichen durch die Umbuchung erfolgte, kann nicht als ein für Unternehmer eigentümliches Risiko angesehen werden, zumal der Geschäftsführerin auch im Verlustjahr ein Jahresbezug von ATS 280.000,00 verblieb.

Betrachtet man nun weiters das Folgejahr 1997, so ist auch kein Zusammenhang zwischen den Schwankungen der Bezüge der Geschäftsführerin und dem wirtschaftlichen Erfolg erkennbar, weil trotz des Gewinnes eine Reduktion der Geschäftsführervergütung erfolgte. Im Schreiben v. 20.10.1998 wird angeführt, dass die Zahlungen insbesondere auf Grund der eingeschränkten geschäftlichen Möglichkeiten nach der Beschlagnahme von wesentlichen Unternehmensunterlagen im Rahmen der Hausdurchsuchung eingestellt worden seien. Das Aussetzen der Auszahlungen stellt aber noch kein hinreichendes Indiz für die Erfolgsabhängigkeit der Vergütungen dar, zumal es auch bei Arbeitnehmern durchaus üblich ist, die Gewährung der Arbeitslöhne einzustellen, wenn keine Arbeitsleistungen erbracht werden können.

Ein Risiko ins Gewicht fallender Schwankungen der Ausgaben ist ebenfalls nicht ersichtlich und wurde auch von der Bw. nicht dargetan. Zudem ist die GmbH entsprechend § 1014 ABGB verpflichtet, dem Geschäftsführer seine Barauslagen zu ersetzen (vgl. Reich-Rohrwig, Das österreichische GmbH-Recht 2/100).

Dieser Sachverhalt lässt somit kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis bei der Geschäftsführerin erkennen.

Es ergibt sich deshalb, dass die Tätigkeit der 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.

Auf Grund der Ergebnisse der durchgeföhrten Betriebsprüfung ergibt sich folgende Berechnung der Nachforderung:

Dienstgeberbeitrag:

1994: ATS 3.675,00 (keine Änderung)

1995: ATS 490.879,00 + ATS 53.167,58 (Sozialversicherungsbeitrag) =

ATS 544.046,58 x 4,5 % = ATS 24.482,10

1996: ATS 319.906,00 + 32.878,45 (Sozialversicherungsbeitrag) =

ATS 352.784,45 x 4,5 % = ATS 15.875,30

Gesamtnachforderung: 3.199,93 € (ATS 44.032,00)

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag:

1994: ATS 327,00 (keine Änderung)

1995: ATS 544.046,58 x 0,5 % = ATS 2.720,23

1996: ATS 352.784,45 x 0,48 % = ATS 1693,37

Gesamtnachforderung: 344,54 € (ATS 4.741,00)

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

Linz, 9. September 2003