



GZ. RV/0322-S/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch DDr.Rößlhuber&Partner Wirtschafts-und SteuerberatungsgesmbH&CoKEG, gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt betreffend Dienstgeberbeitrag für die Jahre 1997 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 Beschwerdeführerin (Bf) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung.

Die Herren Dipl.Ing. E.H. und Dr. J.G. sind Gesellschafter der Bw und wesentlich an dem Unternehmen beteiligt.

Im Zuge eines Lohnsteuerprüfungsverfahrens für den Prüfungszeitraum 1.1.1997-31.12.2000 wurden mit Haftungs-und Abgabenbescheid vom 14. Februar 2001 die Geschäftsführerbezüge der Herren Dipl.Ing. E.H. und Dr. J.G. für die Jahre 1997 bis 2000 dem Dienstgeberbeitrag (DB) unterworfen und hierfür eine Abgabenvorschreibung von S 714.242,00 (51.905,99€) vorgenommen.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies das Finanzamt die Berufung vom 23. Februar 2001 als unbegründet ab.

Daraufhin wurde die Berufung ohne Erlassen einer Berufungsvorentscheidung durch das Finanzamt der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 41 Abs. 1 FLAG haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Gem. § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. Nr. 818, sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

Gem. § 41 Abs. 3 FLAG idF BGBl. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gem. § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

Nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 fallen unter die Einkünfte aus selbstständiger 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 EStG

1988) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Rechtsanwälte, Betriebshygieniker und Wirtschaftstreuhänder werden in dieser Gesetzesstelle nicht genannt.

Die Regelung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, findet sich in § 57 Abs. 4 und 5 HKG idF BGBl. 958/1993 bzw. § 57 Abs. 7 und 8 HKG idF BGBl. 661/1994.

Wie der Verwaltungsgerichtshof seit den Erkenntnissen vom 18.9.1996, 96/15/0121, und vom 20.11.1996, 96/15/0094, in ständiger Rechtsprechung erkennt, ist dem in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 enthaltenen Tatbestandsmerkmal "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" das Verständnis beizulegen, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses gegeben sein müssen. Dabei ist allerdings das Vorliegen der auf Grund des gesellschaftsrechtlichen Verhältnisses fehlenden Weisungsgebundenheit anzunehmen. Sodann ist zu beurteilen, ob die Merkmale der Unselbstständigkeit oder jene der Selbstständigkeit im Vordergrund stehen (vgl. VwGH vom 10.5.2001, 2001/15/0061).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. hierzu die im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1.3.2001, G 109/00, zitierte hg. Judikatur) stellt das steuerliche Dienstverhältnis auf die Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers sowie des Fehlens des Unternehmerwagnisses ab; nach dieser Rechtsprechung ist in Zweifelsfällen zudem auf weitere Kriterien (wie beispielsweise laufenden Arbeitslohn, Pflicht zur persönlichen Arbeitsleistung, fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, feste Urlaubseinteilung) abzustellen. Der Begriff des steuerlichen Dienstverhältnisses ist somit ein durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichneter Typusbegriff. Solchen Typusbegriffen sind die realen Erscheinungen an Hand einer Mehrzahl von Merkmalen zuzuordnen, wobei nicht stets alle Merkmale in gleicher Intensität ausgebildet sein müssen und die Entscheidung letztlich nach dem Gesamtbild zu erfolgen hat (vgl. nochmals das Erk. des Verfassungsgerichtshofes G 109/00).

Der Verfassungsgerichtshof hat im zitierten Erkenntnis G 109/00 darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer

weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis wären, im Falle 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. Ebenso hat der Verfassungsgerichtshof aufgezeigt, dass dies insbesondere für die Merkmale der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens und des Fehlens des Unternehmerwagnisses nicht zutrifft.

Zu den Merkmalen, die in diesem Sinn vor dem Hintergrund der Weisungsgebundenheit ihre Indizwirkung verlieren, gehören nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor allem folgende (vgl. hierzu auch Arnold, ÖStZ 2000, 639f): fixe Arbeitszeit (VwGH vom 22.9.2000, 2000/15/0075, VwGH vom 30.11.1999, 99/14/0270, und vom 27.7.1999, 99/14/0136), fixer Arbeitsort (Erk. vom 30.11.1999, 99/14/0226), arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit (Erk. vom 24.2.1999, 98/13/0014), Anwendbarkeit typisch arbeitsrechtlicher Vorschriften, wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz (Erk. vom 26.4.2000, 99/14/0339, und vom 27.1.2000, 98/15/0200), sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegation von bestimmten Arbeiten (Erk. vom 26.4.2000, 99/14/00339).

“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 (VwGH v. 20.11.1996, Zl. 96/15/0094)“.

Entscheidend ist vielmehr, ob der Gesellschafter-Geschäftsführer in der Art eines Dienstnehmers tätig ist.

In diesem Zusammenhang ist darauf zu verweisen, dass der Einwand der Bw hinsichtlich seiner wissenschaftlichen Tätigkeit an der Universität Leoben (Beschwerdeschrift zu RV 137/1-9/98, S. 10) insofern ins Leere gehen muss, als das eine Tätigkeit (von Montag bis Freitag) an einer Universität (auch eine Tätigkeit als Institutsvorstand) in keiner Weise ein

anderes Dienstverhältnis ausschließt. Die Bw behauptet im Übrigen nicht, dass Dr. J.G. nicht Leistungen in jenem Umfang erbracht hätte, welcher die monatliche Entlohnung in Höhe von S 100.000.- (zuzüglich Sonderzahlungen und Sachbezug) als angemessen erscheinen lasse.

Gegen ein Dienstverhältnis leitender Angestellter spricht es auch nicht, dass sie Vorträge auf Kongressen halten und Akquisitions- und Marketingtätigkeiten ausüben.

Ein steuerliches Dienstverhältnis ist insbesondere dann anzunehmen, wenn neben dem Vorliegen weiterer Merkmale, die für ein Dienstverhältnis sprechen, wie etwa laufende Gehaltszahlungen, den wesentlich Beteiligten kein *Unternehmerisiko* trifft.

Nach der Judikatur liegt ein Unternehmerwagnis u.a. dann vor, wenn die mit der Tätigkeit verbundenen Auslagen nicht vom Auftraggeber ersetzt, sondern vom Unternehmer aus eigenen Mitteln getragen werden und daher auch die Höhe der erzielten Einnahmen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der Ausdauer und der persönlichen Geschicklichkeit abhängig ist.

Dabei kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse an: im Vordergrund dieses Merkmals steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft.

Dies ist aber im Hinblick auf die Auszahlung der Geschäftsführerbezüge in gleich bleibender Höhe - unabhängig vom jeweiligen wirtschaftlichen Erfolg des Unternehmens - , und unter Berücksichtigung des Umstandes des Bezuges von "sonstigen Bezügen", sowie des Umstandes, dass Sachbezugswerte (geldwerte Vorteile aus einem Dienstverhältnis) als weitere Vergütung für die Leistungen der Herren Dipl.Ing. E.H. und Dr. J.G. als Gesellschafter-Geschäftsführer für die Bw zum Ansatz gebracht wurden, auf jeden Fall zu verneinen.

In Anbetracht der gleich bleibenden Entlohnung über den gesamten Prüfungszeitraum unter Berücksichtigung des Umstandes der Auszahlung von sonstigen Bezügen kann von einem Fehlen des Unternehmerwagnisses auf der Einnahmenseite ausgegangen werden.

Bei der Lohnsteuerprüfung wurde festgestellt, dass die Gesellschafter-Geschäftsführer je ein Kraftfahrzeug der Bw zur privaten Nutzung überlassen wurde. Die private Nutzung stellt einen Sachbezug der Geschäftsführer bei der Bw dar.

Neben möglichen einnahmenseitigen Schwankungen sind als weiteres Indiz für das Vorhandensein eines Unternehmerrisikos jene Wagnisse zu berücksichtigen, die sich aus Schwankungen bei nicht überwälzbaren Ausgaben ergeben:

Gegen ein Risiko auf der Ausgabenseite spricht im vorliegenden Fall aber der Umstand, dass den Gesellschaftern-Geschäftsführern Reisekosten und sonstige Aufwendungen im Rahmen ihrer Funktionsausübung von der Bw ersetzt wurden.

Den Gesellschafter-Geschäftsführern wurden weiters die Arbeitsgeräte und Arbeitsmittel durch die Bw zur Verfügung gestellt.

Die hier angeführten Verhältnisse sprechen daher auch gegen das Vorliegen eines ausgabenseitigen Unternehmerrisikos.

Nicht relevant ist 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 den daraus resultierenden Einkünften aus Kapitalvermögen zusammen (vgl. auch VwGH v. 24.1.1990, Zl.86/13/0612).

Zum Einwand der Bw, die beiden Gesellschafter würden schon deshalb des Unternehmerrisiko mittragen, weil sie für Gesellschaftskredite die Haftung übernommen hätten, ist zu entgegnen - wie bereits ausgeführt - , dass die Übernahme einer derartigen Haftung mit der Stellung der Herren E.H. und J.G: als Gesellschafter und nicht mit jener als Geschäftsführer zusammenhängt.

Was die in der Berufungsausführung vom 23. Februar 2001 angeführten Anfechtungsanträge vom 26. September 2000, 2000/13/0048 (A 14/2000), 2000/13/0074

(A 15/2000) des VwGH hinsichtlich Verfassungsmäßigkeit der Bestimmungen in § 41 Abs. 2 und Abs. 3 FLAG 1967 betrifft, so ist festzuhalten, dass diese mit Erkenntnis des VfGH vom 7. März 2001, G 110/00, und 1. 3.2001, G 109/00(wie bereits oben näher ausgeführt), abgewiesen wurden:

Auch wenn es den rechtlichen Typus eines unselbständig beschäftigten, wesentlich beteiligten, weisungsungebundenen, aber sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses

aufweisenden Gesellschafter- Geschäftsführer nicht geben sollte, ist die Dienstgeberbeitrags- (Kommunalsteuer)pflcht dieser Person ausreichend gesetzlich determiniert und auch sachlich gerechtfertigt.

Im Übrigen wird auf das Erkenntnis des VwGH vom 27. Jänner 2000, ZI.98/15/0200 zu RV/137/1-9/98 (Dienstgeberbeitragspflicht für das Jahr 1996) verwiesen.

Was die von der Bw in ihrer Berufungsausführung vom 23. Februar 2001 angesprochenen Pflichtbeiträge an die Bundeskammer der Architekten und Ingenieurkonsulenten betrifft, so bleibt der Ersatz dieser Pflichtbeiträge durch den Arbeitgeber ohne steuerliche Auswirkungen, da es sich dabei um Pflichtbeiträge gem. § 16(4) EStG 1988 handelt. Die Beträge an den Wohlfahrtsfonds sind aber in die Bemessungs-bzw. Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag hinzuzuzählen, da die gesetzlichen Beitragsschuldner die Gesellschafter-Geschäftsführer und nicht die Berufungswerberin sind.

Die Berufung war daher in allen Punkten als unbegründet abzuweisen.

Salzburg, 18. Februar 2004