

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Achleitner & Partner WTH-OEG, 4840 Vöcklabruck, Hatschekstraße 21, vom 4. Mai 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 6. April 2004 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und Vorschreibung eines Säumniszuschlages für den Zeitraum 1. Jänner 1999 bis 31. Dezember 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer bei der Berufungswerberin über die Jahre 1999 bis 2002 durchgeföhrten Lohnsteuerprüfung wurde festgestellt, dass die Bezüge der beiden zu je 50% an der Gesellschaft beteiligten Geschäftsführer S.N. und W.N. nicht in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrags zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag einbezogen wurden. Folgende Entgeltregelung war für die beiden Geschäftsführer vereinbart: Bis zum Jahr 2001 war ein monatlicher Fixbezug von 15.000 ATS vereinbart, zusätzlich erhielten die Geschäftsführer eine Beteiligung am sogenannten "Rohertrag" der Gesellschaft von 2,5%. Der Rohertrag wurde errechnet aus den Umsatzerlösen abzüglich Aufwendungen für Material und sonstige bezogene Herstellungsleistungen. Ab 17.7.2001 wurde eine Vereinbarung getroffen, laut der die Geschäftsführer anstelle eines Fixbezuges 5% des Rohertrages, ab 17.7.2002 6,5% des Rohertrages erhielten.

Das Finanzamt schloss sich den Feststellungen der Lohnsteuerprüfung an und forderte mittels Bescheide vom 6.4.2004 den auf die Bezüge der Jahre 1999 bis 2002 entfallenden Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nach und setzte diese Abgaben auch für das Jahr 2003 in einem vorläufigen Bescheid fest.

Dagegen wurde Berufung eingebracht, die im Wesentlichen damit begründet wurde, dass die maßgeblichen Kriterien für die Dienstgeberbeitragspflicht nicht gegeben seien: Eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus liege dann vor, wenn eine laufende Bindung der Geschäftsführer insbesondere an Arbeitszeit bzw. Arbeitsort gegeben sei. Dass die beiden Geschäftsführer an Arbeitszeit und –ort nicht gebunden seien, sei ausdrücklich im Geschäftsführervertrag geregelt und es sei dies auch aus der Tatsache der hohen Reisetätigkeit unumgänglich. Es bestehe auch Vertretungsmöglichkeit und es sei keine Urlaubs- und keine Krankenstandsvereinbarung getroffen worden. Für die Reisetätigkeit erfolge nur ein Ersatz der pagatorischen Kosten. Außerdem hätten die beiden Geschäftsführer keinen konkret festgelegten umfangreichen Aufgabenkatalog zu erfüllen, sondern es erfolge eine grundsätzliche Aufgabenteilung im Bereich Einkauf, Lagerhaltung und Vertrieb. Von einer organisatorischen Eingliederung könne nicht gesprochen werden. Das Unternehmerwagnis resultiere aus dem tatsächlichen Risiko hinsichtlich der Einnahmenerzielung. Die Geschäftsführer hätten seit einem Nachtrag zum Geschäftsführervertrag vom 17.7.2001 eine ausschließlich erfolgsabhängige Vergütung, die sich aus dem Rohertrag (Umsatzerlöse abzüglich Aufwendungen für Material und Herstellungsleistungen) errechne. Es sei auch eine Rückerstattung des Geschäftsführerbezuges bei Überschreiten der monatlich akontierten Beträge vorgesehen. Von der Finanzbehörde wurde das Unternehmerrisiko deshalb in Abrede gestellt, da aus den Schwankungen in den Prüfungsjahren kein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko erkannt werden konnte. Es wurde jedoch aus Gründen der Motivation der Geschäftsführer eine Bemessungsgrundlage gewählt, die stärker von den Geschäftsführern beeinflusst werden könne und durchaus erhebliche Schwankungen aufweisen kann. Insbesondere werden auf Grund der Erweiterung der Europäischen Union um östliche Staaten Veränderungen im Preisgefüge stattfinden, und durch technische Veränderungen werden neue Verfahren im Holzhandel einsetzen, die auch die Einnahmeseite der Berufungswerberin betreffen werden. Die Wahl des Rohertrages als Bestimmungsgröße sei daher sowohl von Zufälligkeiten abhängig als auch bis zu einem gewissen Grad beeinflussbar und damit Motivationsanreiz. Es sei daher von Unternehmerrisiko auszugehen. Es werde daher der Antrag gestellt, die Bescheide insoweit aufzuheben, als die Lohnnebenkosten der Geschäftsführer tangiert sind.

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. VwGH 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 Weisungsgebundenheit 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 Delegierung bestimmter Arbeiten etc. Insoweit sich die Berufungswerberin daher auf das Vorhandensein

oder Nichtvorhandensein derartiger Merkmale beruft, ist dies für die vorliegende Entscheidung ohne Bedeutung.

Schließlich hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, in einem nach § 13 Abs.1 Z 1 VwGG gebildeten Senat klargestellt, welches die rechtlichen Voraussetzungen für die Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 sind. Danach stützt sich die Feststellung, ob "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" vorliegen, nur mehr auf die gesetzliche Definition eines steuerrechtlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG 1988. 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 daher gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss. Wenn auch in den Berufungsausführungen erklärt wird, die beiden Geschäftsführer hätten keinen konkret festgelegten Aufgabenkatalog, so haben sie jedenfalls, wie auch im schriftlichen Geschäftsführervertrag festgehalten wurde, die wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Belange der Gesellschaft mit der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes wahrzunehmen und es besteht kein Zweifel, dass dieser Verpflichtung auch nachgekommen wurde. Auch mit einer umfangreichen Reisetätigkeit kann der Unternehmenszweck verwirklicht werden. Bei dieser Sachlage ist die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus jedenfalls gegeben.

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

Auf Grund dieser Feststellungen weist die Tätigkeit der wesentlich beteiligten Geschäftsführer 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 Teilstich 2 EStG 1988 in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind.

Aus den angeführten Gründen konnte der Berufung daher kein Erfolg beschieden sein.

Linz, am 4. April 2005