



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 2

GZ. RV/0386-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der FirmaX, vertreten durch FirmaY, gegen den Bescheid des Finanzamtes X betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Prüfungszeitraum 1.10.1995 bis 31.12.1997 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

Das Finanzamt hat mit Haftungs- und Abgabenbescheid vom 19. Oktober 1998 den

Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen in Höhe von ATS 116.100,00 sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von ATS 12.576,00 für den Prüfungszeitraum 1.10.1995 bis 31.12.1997 nachgefordert.

Dagegen wurde eine Berufung eingebracht. Strittig ist, ob die im Prüfungszeitraum 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). Zu bemerken ist dazu, dass die GmbH mit Gesellschaftsvertrag v. 20.9.1995 errichtet wurde. Mit Einbringungsvertrag v. 27.9.1995 wurde das nicht protokollierte Einzelunternehmen gem. Artikel III UmgrStG eingebracht.

Mit Schriftstück vom 30.1.2003 wurde ein Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem unabhängigen Finanzsenat gestellt. Mit Schreiben vom 2.7.2004 wurde auf die "Abhandlung einer mündlichen Verhandlung" verzichtet.

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 Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendemonat 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 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. 1.3.2001, 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 - 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 Delegation 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 Teilstich 2 EStG 1988 erzielt, wenn - bezogen auf die tatsächlich vorzufindenden Verhältnisse - feststeht,

- dass der Gesellschafter Geschäftsführer zufolge kontinuierlich und über einen längeren Zeitraum andauernden 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.

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 Geschäftsführer auf Dauer angelegten Erfüllung der Aufgaben ("Leitung des Unternehmens als Geschäftsführer; Training und Beratung von Kunden"), 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.

Beim Erörterungstermin am 5.4.2004 wurde im Wesentlichen gegen eine Eingliederung vorgebracht, dass das Tätigkeitsbild dem des früheren Einzelunternehmers entsprechen würde. Wie der VwGH aber in seinem Erkenntnis vom 27.7.1999, ZI. 99/14/0136, feststellt, kann gerade aus dem Hinweis auf eine solche umfangreiche durchgehende Tätigkeit des wesentlich Beteiligten für die Gesellschaft auf dessen Eingliederung in den betrieblichen Organismus geschlossen

werden. 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, 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 Merkmales 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 gegebenen Fall erhielt der wesentlich Beteiligte für seine Tätigkeit für die Gesellschaft unbestritten folgende Beträge ausbezahlt:

1995: ATS 960.000,00

1996: ATS 660.000,00

1997: ATS 960.000,00

1998: ATS 960.000,00

1999: ATS 480.000,00

Dem stehen nachstehende Gewinne/Verluste der Gesellschaft gegenüber:

1995: - ATS 267.176,00

1996: + ATS 27.414,00

1997: + ATS 449.422,00

1998: + ATS 70.618,00

1999: + ATS 218.920,00.

Schwankungen der Bezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführers entsprechend der Ertragslage der Gesellschaft lassen nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes noch keinen Rückschluss auf eine tatsächliche Erfolgsabhängigkeit der Entlohnung des Geschäftsführers in seiner Stellung als Geschäftsführer zu (vgl. z.B. das Erkenntnis des VwGH v. 26.2.2004, Zl. 2001/15/0192). Die Höhe der Bezüge wird nicht in Abrede gestellt. Dass eine Änderung der Geschäftsentwicklung, die zu einem Unternehmerwagnis des Geschäftsführers hätte führen können, aus der tatsächlichen Entwicklung der wirtschaftlichen Kennzahlen des Unternehmens ernstlich hätte erwartet werden können, wurde nicht dargetan. Zudem wird bemerkt, dass es im Jahr 1995 trotz des Verlustes der Gesellschaft zur Auszahlung der Geschäftsführervergütung gekommen ist. Von einer laufenden Entlohnung kann auf Grund der monatlichen Akontobeträge ausgegangen werden. 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. Dem Argument der Bw., es müsste eigentlich eine Aufteilung der Einkünfte in jene für die Tätigkeit als Geschäftsführer und jene für die Tätigkeit des

Gesellschafters erfolgen, ist entgegen zu halten, dass es sich auch bei einer Tätigkeit eines wesentlich Beteiligten, der nicht Geschäftsführer ist, um Einkünfte nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 handelt, wenn diese die oben angeführten Kriterien erfüllt (vgl. VwGH v. 19.12.2001, Zl. 2001/13/0151).

Ein Risiko ins Gewicht fallender Schwankungen der Ausgaben wurde 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 beim Geschäftsführer erkennen.

Es ergibt sich deshalb, dass die Tätigkeit des wesentlich Beteiligten - unter Außerachtlassung der Weisungsgebundenheit - die Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist, sodass die 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, am 5. Juli 2004