



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 2

GZ. RV/0980-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Treuhand-Union Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs-GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wels betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Prüfungszeitraum 1.1.1996 bis 31.12.1999 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 Wels hat mit Haftungs- und Abgabenbescheid vom 24. Oktober 2000 den Arbeitgeber für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer in Höhe von 12.681,00 ATS in Anspruch genommen und den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen in Höhe von 163.317,00 ATS sowie den Zuschlag zum

Dienstgeberbeitrag in Höhe von 17.421,00 ATS für den Prüfungszeitraum 1.1.1996 bis 31.12.1999 nachgefordert.

Dagegen wurde eine Berufung eingebracht. Strittig ist, ob die in den Jahren 1996 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).

Die Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat (§ 323 Abs. 12, 1. Satz BAO) und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vom 30.1.2003 wurden mit Schriftstück, eingelangt am 5.4.2004, zurückgezogen.

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 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 Delegation von bestimmten Arbeiten (vgl. dazu insbesondere die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes v. 23.4.2001, Zl. 2001/14/0052, Zl. 2001/14/0054, und v. 10.5.2001, Zl. 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 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 zu erfüllenden Aufgaben ("die Leitung des Rechnungswesens; Überwachung von Einkauf und Verkauf; Kundenbetreuung; Personalagenden und Controlling"), 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 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.

Die Berufung wird im Wesentlichen damit begründet, dass der wesentlich Beteiligte seit 1.5.1997 als atypisch stiller Gesellschafter beteiligt sei und Mitunternehmerstellung habe. Entscheidend sei nach bisheriger Rechtsprechung, ob sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses bestünden oder nicht. Hierbei spiele das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses eine entscheidende Rolle. Da der Geschäftsführer zusätzlich zum erfolgsabhängigen Werkvertrag auch noch steuerlicher Mitunternehmer sei, würden die wesentlichen Merkmale eines Dienstverhältnisses fehlen.

Dem ist entgegen zu halten, dass die Beteiligung als atypisch stiller Gesellschafter getrennt von der Tätigkeit als Geschäftsführer zu sehen ist. Wie der Beantwortung des Fragebogens vom 13.10.2000 bzw. dem Werkvertrag vom 3.5.1999 zu entnehmen ist, gebührt dem Geschäftsführer ein monatlicher Fixbetrag in Höhe von 85.000,00 ATS (12 x jährlich); vor Mai 1999 ein monatlicher Fixbetrag in Höhe von 50.000,00 ATS und zudem bestand ein Anspruch auf Auslagenersatz. Weiters gebührt dem Geschäftsführer eine Prämie in Höhe von 10 % des Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit zusätzlich zum monatlichen Fixum. Von dieser Prämie sind konsumierte Urlaube und Krankenstände abzuziehen, sofern nicht bereits der monatliche Fixbetrag entsprechend der Minderleistung vermindert wurde. Der Prozentsatz der jährlichen Prämie kann mit Zustimmung der restlichen Gesellschafter abge-

ändert und neu festgelegt werden. Zudem wird dem Geschäftsführer an Sachbezügen die private Nutzung des Firmen-PKW gewährt.

Ein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis ist im gegebenen Fall schon deshalb nicht gegeben, weil dem Geschäftsführer selbst in den Jahren, in denen die Gesellschaft Verluste erwirtschaftete, der Fixbetrag gebührte. Ein derartiger Mindest-Fixbezug steht aber der Annahme eines relevanten Unternehmerwagnisses entgegen. Der Umstand, dass dem Geschäftsführer überdies eine Erfolgsprämie zugesagt war, führt noch nicht zu einem Risiko, wie es für Unternehmer typisch ist.

Von einer laufenden Entlohnung kann auf Grund der monatlichen Beträge 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. Auf die zivilrechtliche Einstufung der Rechtsgrundlagen für die Tätigkeit als Geschäftsführer kommt es nicht an.

Ein Risiko ins Gewicht fallender Schwankungen der Ausgaben wurde von der Bw. nicht dargetan. Das Tragen der Sozialversicherungsbeiträge durch den Geschäftsführer begründet kein Unternehmerrisiko. 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 von der Bw. 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, 8. April 2004