



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung vom 19. April 2001 der Bw., vertreten durch Mag. Dr. Ulrike Pilsbacher, Wirtschaftstreuhänder, in 3300 Amstetten, Preinsbacherstrasse 43, gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten vom 21. März 2001 betreffend Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer (L), Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DZ) für den Zeitraum 1. Jänner 1998 bis 31. Dezember 2000 wie folgt entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen und der angefochtene Bescheid wie folgt abgeändert:

	laut Bescheid		laut Berufungsentscheidung	
	S	€	S	€
L	124.375,00	9.038,68	124.375,00	9.038,68
DB	45.045,00	3.273,55	60.880,00	4.424,32
DZ	5.275,00	383,35	7.140,00	518,88

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer bei der Berufungswerberin (in der Folge: Bw.) durchgeführten Lohnsteuerprüfung traf das Prüfungsorgan folgende Feststellungen:

1) Abfertigung an die Dienstnehmerin ChH

Die Bw. habe an die Dienstnehmerin ChH im Kalenderjahr 1999 eine Abfertigung in Höhe von S 351.890,40 ausbezahlt und diesen Betrag zur Gänze gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 mit 6% versteuert. Dies nach Auffassung des Prüfungsorgans zu Unrecht, da das Dienstverhältnis nicht beendet worden sei. Aus der Nachversteuerung der Abfertigung resultiere daher eine Lohnsteuernachforderung in Höhe von S 124.375,00.

2) Vergütungen an den wesentlich beteiligten (65%) Geschäftsführer WD

Die Bw. habe die Vergütungen an den wesentlich beteiligten Geschäftsführer (1998: S 360.000,00, 1999: S 341.005,60, 2000: S 300.000,00) nach Auffassung des Prüfungsorgans zu Unrecht nicht in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einbezogen. Daraus resultiere eine Nachforderung an Dienstgeberbeiträgen in Höhe von S 45.045,00 und an Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von S 5.275,00.

Das Finanzamt hat sich den Feststellungen des Prüfungsorgans angeschlossen und die Bw. zur Haftung für Lohnsteuer herangezogen und den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag vorgeschrieben.

Den Feststellungen des Finanzamtes ist die Bw. in der Berufung wie folgt entgegen getreten:

1) Abfertigung an die Dienstnehmerin ChH

Der Verkauf eines Teilbetriebes sowie die schlechte wirtschaftliche Lage des Unternehmens der Bw. hätten zu Umstrukturierungen im Arbeitsbereich geführt, wodurch es für die Dienstnehmerin ChH zu einer Verminderung der wöchentlichen Arbeitszeit von 34 Stunden auf 25 Stunden und zu einer Gehaltsreduktion in dem selben prozentuellen Ausmaß gekommen sei. Daher sei es zwischen der Bw. und der Dienstnehmerin zu einer einvernehmlichen Auflösung des Dienstverhältnisses mit 30. April 1999 gekommen. Die Abmeldung zum 30. April 1999 und die damit verbundene gleichzeitige Anmeldung mit 1. Mai 1999 sei jedoch nicht fristgerecht - innerhalb von drei Tagen - sondern irrtümlich erst am 30. Dezember 1999 durchgeführt worden. Nach Auffassung der Bw. seien sämtliche Voraussetzungen, die zur Begünstigung des § 67 Abs. 3 EStG 1988 führen, erfüllt: Minderung des Bezuges um mehr als 25%; Abmeldung bzw. Anmeldung bei der Gebietskrankenkasse - wenn auch verspätet; eine Abrechnung des Urlaubes sei nicht notwendig gewesen, da zum Zeitpunkt der Abmeldung kein Anspruch mehr offen gewesen sei.

2) Vergütungen an den wesentlich beteiligten (65%) Geschäftsführer WD

Die Beschäftigung des wesentlich beteiligten Geschäftsführers weise nicht die Merkmale eines Dienstverhältnisses auf: Herr WD hätte wegen der schlechten wirtschaftlichen Ergebnisse der Gesellschaft eine Kürzung seiner Bezüge von S 40.000,00 auf S 25.000,00 vorgenommen und daher ein beträchtliches Unternehmerrisiko getragen; infolge seiner 60%-igen Beteiligung sei er auch nicht an die Anweisungen der anderen Gesellschafter gebunden; Herr WD hätte seine Geschäftsführertätigkeit wie ein Einzelunternehmer - nämlich ohne Bezahlung täglich und auch an Sonn- und Feiertagen fast rund um die Uhr für seine Kunden da zu sein - durchzuführen.

Das Finanzamt hat die Berufung als unbegründet abgewiesen und in seiner Begründung Folgendes ausgeführt:

1) Abfertigung an die Dienstnehmerin ChH

Beträge, die ohne Beendigung des Dienstverhältnisses gezahlt werden, stellen keine Abfertigung im Sinne des § 67 Abs. 3 EStG 1988 dar. Eine in den Lohnsteuerrichtlinien, RZ 1070, angesprochene Änderungskündigung liege hier nicht vor, da weder das Dienstverhältnis mit Frau ChH sofort mit allen Konsequenzen gelöst und wieder aufgenommen worden sei, noch eine Gehaltsreduzierung in geeigneter Weise erfolgt sei. Die erste Gehaltskürzung habe nämlich bereits im März 1998 stattgefunden, im April 1999 habe - nur

für diesen Kalendermonat - eine Gehaltserhöhung stattgefunden, um die notwendige 25%-ige Reduzierung zu erreichen.

2) Vergütungen an den wesentlich beteiligten (65%) Geschäftsführer WD

Die Geschäftsführerbezüge des Herrn WD seien gemäß den Bestimmungen des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 in Verbindung mit § 41 Abs. 2 FLAG in Anlehnung an die ständige Rechtsprechung in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einbezogen worden. Zur Lösung der Frage, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse das in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 normierte Vorliegen der sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses zutrifft, seien abgesehen vom hinzuzudenkenden Merkmal der Weisungsgebundenheit im Besonderen folgende Kriterien in den Vordergrund zu stellen: die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft und das Fehlen des Unternehmerwagnisses. Von Bedeutung sei noch das Merkmal der zumindest erkennbaren laufenden Entlohnung.

Den Ausführungen des Finanzamtes ist die Bw. im Vorlageantrag wie folgt entgegen getreten:

1) Abfertigung an die Dienstnehmerin ChH

Zur ersten Gehaltskürzung im März 1998 sei es gekommen, da die Dienstnehmerin aus privaten Gründen eine Reduzierung der Arbeitszeit von 38,5 Stunden pro Woche auf 34 Stunden pro Woche verlangt habe. Die Gehaltserhöhung mit 1. April 1999 sei eine kollektivvertragliche Verpflichtung gewesen. In Folge der Nichteinigung der Kollektivvertragspartner habe die kollektivvertragliche Erhöhung nicht wie üblich am 1. Jänner eines Jahres, sondern ausnahmsweise im April 1999 stattgefunden.

2) Vergütungen an den wesentlich beteiligten (65%) Geschäftsführer WD

In diesem Punkt gibt die Bw. ihr Berufungsvorbringen wieder.

Mit Vorhalt vom 10. August 2004 wurde der Bw. zur Kenntnis gebracht, dass die Berufsbehörde beabsichtigt, die an Frau ChH ausbezahlte Abfertigung in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen und dass daraus eine zusätzliche Nachforderung-Dienstgeberbeitrag in Höhe von S 15.835,00 und eine zusätzliche Nachforderung-Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von S 1.865,00 resultiert.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Abfertigung an die Dienstnehmerin ChH

a) Haftung für Lohnsteuer

Gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 wird die Lohnsteuer von Abfertigungen, deren Höhe sich nach einem von der Dauer des Dienstverhältnisses abhängigen Mehrfachen des laufenden Arbeitslohnes bestimmt, so berechnet, dass die auf den laufenden Arbeitslohn entfallende tarifmäßige Lohnsteuer mit der gleichen Zahl vervielfacht wird, die dem bei der Berechnung des Abfertigungsbetrages angewendeten Mehrfachen entspricht. Ist die Lohnsteuer bei Anwendung des Steuersatzes des Abs. 1 niedriger, so erfolgt die Besteuerung der Abfertigung nach dieser Bestimmung. Unter Abfertigung ist die einmalige Entschädigung durch den Arbeitgeber zu verstehen, die an einen Arbeitnehmer bei Auflösung des Dienstverhältnisses auf Grund

- gesetzlicher Vorschriften,
- Dienstordnungen von Gebietskörperschaften,
- aufsichtsbehördlich genehmigter Dienst-(Besoldungs)ordnungen der Körperschaften des öffentlichen Rechts,
- eines Kollektivvertrages oder
- der für Bedienstete des Österreichischen Gewerkschaftsbundes geltenden Arbeitsordnung

zu leisten ist.

Unter einer Abfertigung im Sinne des § 67 Abs. 3 EStG 1988 sind daher nur solche einmalige Zahlungen zu verstehen, die der Arbeitgeber an den Arbeitnehmer bei Auflösung des Dienstverhältnisses aufgrund der im Gesetz angeführten lohngestaltenden Vorschriften zu leisten hat. Voraussetzung für eine Besteuerung nach der Begünstigungsvorschrift des § 67 Abs. 3 EStG 1988 ist somit die Auflösung des Dienstverhältnisses. Im gegenständlichen Fall sind die Bw. und Frau ChH übereingekommen, das Dienstverhältnis in veränderter Form, nämlich mit einer geringen Arbeitszeit und damit verbunden mit einer Gehaltsreduktion, fortsetzen zu wollen. Das zwischen der Bw. und Frau ChH abgeschlossene Dienstverhältnis wurde daher nicht beendet, sondern in veränderter Form fortgeführt. Da keine Beendigung des Dienstverhältnisses vorlag, hat das Finanzamt den Betrag in Höhe von S 351.890,40 zu Recht nicht als Abfertigung qualifiziert und ihm die Begünstigung nach § 67 Abs. 3 EStG 1988 versagt.

Der Berufung war daher in diesem Punkt der gewünschte Erfolg zu versagen.

b) Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG ist der Dienstgeberbeitrag 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). Zur Beitragsgrundlage gehören ua. nicht die im

§ 67 Abs. 3 und 6 des Einkommensteuergesetzes 1988 genannten Bezüge (§ 41 Abs. 4 lit. b FLAG).

Da – wie bereits ausgeführt worden ist – hinsichtlich des an Frau ChH ausbezahlten Betrages in Höhe von S 351.890,40 die Voraussetzungen des § 67 Abs. 3 EStG 1988 nicht vorliegen, war dieser Betrag auch in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag einzubeziehen, woraus eine (zusätzliche) Nachforderung-Dienstgeberbeitrag in Höhe von S 15.835,00 (= 4,5% von S 351.890,40) resultiert. Die Hinzurechnung dieses Betrages zum bereits vom Finanzamt festgesetzten Dienstgeberbeitrag in Höhe von S 45.045,00 ergibt in Summe einen Dienstgeberbeitrag in Höhe von S 60.880,00 (= € 4.424,32).

Die Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag bildet gemäß § 122 Abs. 7 WKG, BGBl. I Nr. 103/1998, die Beitragsgrundlage nach § 41 FLAG. Da hinsichtlich des an Frau ChH ausbezahlten Betrages in Höhe von S 351.890,40 – wie bereits ausgeführt worden ist - die Voraussetzungen des § 41 Abs. 3 FLAG vorliegen, ist der genannte Betrag auch in die Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen. Daraus resultiert eine (zusätzliche) Nachforderung-Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von S 1.865,00 (= 0,53% von S 351.890,40). Die Hinzurechnung dieses Betrages zum bereits vom Finanzamt festgesetzten Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von S 5.275,00 ergibt in Summe einen Dienstgeberbeitrag in Höhe von S 7.140,00 (= € 518,88).

2) Vergütungen an den wesentlich beteiligten (65%) Geschäftsführer WD

Gemäß § 41 Abs. 1 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 (FLAG) haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

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

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG idF BGBl. Nr. 818/1993 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 ist, 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 Regelung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, findet sich für das Kalenderjahr 1998 in § 57 Abs. 7 und 8 des Handelskammergesetzes (HKG) und für die Kalenderjahre 1999 und 2000 in § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes (WKG).

Gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus 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 wird.

Nach Abweisung der vom Verwaltungsgerichtshof an den Verfassungsgerichtshof gestellten Anfechtungsanträge (VfGH vom 1. März 2001, G 109/00) führt der Verwaltungsgerichtshof zur Auslegung der in der Vorschrift des § 41 Abs. 2 und 3 FLAG angeführten Bestimmung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 in ständiger Rechtsprechung (vgl. VfGH vom 5. Juni 2003, Zl. 2003/15/0040, vom 19. Dezember 2001, Zl. 2001/13/0085) aus, dass von einem an einer Kapitalgesellschaft wesentlich beteiligten Geschäftsführer dann Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 erzielt werden, wenn – bezogen auf die tatsächlich vorzufindenden Verhältnisse – feststeht,

- dass der Gesellschafter-Geschäftsführer zufolge kontinuierlicher und über einen längeren Zeitraum andauernder Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in den Organismus des Betriebes seiner Gesellschaft eingegliedert ist,
- dass ihn unter Bedachtnahme auf die Einnahmen- bzw. Ausgabenschwankungen kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis trifft und
- dass er eine laufende, wenn auch nicht notwendige monatliche Entlohnung erhält.

Im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1. März 2001, G 109/00, wird unter Anführung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Anzeichen für ein Dienstverhältnis seien, 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 eine feste Arbeitszeit, ein fester Arbeitsort, die arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, Anwendbarkeit typischer

arbeitsrechtlicher Vorschriften, wie Arbeits- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz.

Vor dem Hintergrund dieser Rechtsprechung gehen die Ausführungen der Bw., der Geschäftsführer sei auf Grund der Höhe seiner Geschäftsanteile dem Arbeitgeber gegenüber weder weisungsgebunden, noch disziplinar verantwortlich, und dass ihn – im Gegensatz zu einem Arbeitnehmer – keine auf Zeit abgestellte Arbeitsverpflichtung treffe, ins Leere (so auch: VwGH vom 5. Juni 2003, ZI. 2003/15/0040; vom 18. September 2003, ZI. 2001/15/0151).

Dem Einwand der Bw., der Geschäftsführer hätte in Folge der schlechten wirtschaftlichen Ergebnisse der Gesellschaft eine Kürzung seiner Bezüge von S 40.000,00 auf S 25.000,00 vorgenommen und deshalb ein beträchtliches Unternehmerrisiko getragen, ist entgegen zu halten, dass eine Kürzung der Bezüge bei einer negativen Wirtschaftsentwicklung kein unternehmensspezifisches Risiko bildet (so auch: VwGH vom 18. Februar 1999, ZI. 97/15/0175).

Im Hinblick auf die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus, das Fehlen eines relevanten Unternehmerrisikos und die laufende Entlohnung wurde die Betätigung des Geschäftsführers zu Recht als solche im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 qualifiziert und daraus die Rechtsfolgen hinsichtlich Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag gezogen.

Der Berufung war daher auch in diesem Punkt der gewünschte Erfolg zu versagen.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 25. Oktober 2004