



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAAT

Außenstelle Linz
Senat 2

GZ. RV/0543-L/2002

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Christian Diesenberger, gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Prüfungszeitraum 1. Jänner 1994 bis 31. Dezember 1997 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 Linz hat mit Haftungs- und Abgabenbescheid vom 9. November 1998 den Arbeitgeber für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer in Höhe von 167.713,00 ATS in Anspruch genommen und den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen in Höhe von 93.830,00 ATS sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von 10.080,00 ATS für den Prüfungszeitraum 1.1.1994 bis 31.12.1997 nachgefordert.

Die dagegen eingebrachte Berufung wurde mit Berufungsentscheidung vom 22. Oktober 1999 als unbegründet abgewiesen. Strittig ist, ob die in den Jahren 1995 (ab Juli 1995) bis 1997 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).

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 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 – 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. Zu den Merkmalen, die in diesem Sinn vor dem Hintergrund der Weisungsgebundenheit 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 Delegierung 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).

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, Zi. 97/15/0175).

Insgesamt stellt somit das in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 für wesentlich beteiligte Gesellschafter normierte Vorliegen der sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses – abgesehen vom hinzudenkendem Merkmal der Weisungsgebundenheit – vor allem auf die Kriterien der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft und das Fehlen des Unternehmerwagnisses ab. Von Bedeutung ist noch das Merkmal der laufenden (wenn auch nicht notwendig monatlichen) Entlohnung. Eine laufende Entlohnung liegt auch dann vor, wenn der Jahresbezug nicht in monatlich gleich bleibenden Monatsbeträgen ausbezahlt wird. Ausgehend von diesen Kriterien ist bei Anwendung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 leg.cit. zu beurteilen, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die für ein Dienstverhältnis sprechenden Kriterien im Vordergrund stehen.

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 ("sämtliche Agenden, die den organisatorischen, betriebswirtschaftlichen und finanziellen Bereich betreffen; Auswahl der Lieferanten, Zahlungsbedingungen aushandeln, Produkte prüfen, Preiskalkulation, Kundenbesuche

und Kundenbetreuung, Schulung der Mitarbeiter, Organisation der Umbauarbeiten des Betriebes, Führung der Lohnverhandlungen, Einstellung des Personals"), denen dieser 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.

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 Merkmals 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 gegebenem Fall erhielt der Geschäftsführer folgende Beträge ausbezahlt:

1995: 357.100,00 ATS

1996: 864.000,00 ATS

1997: 864.000,00 ATS

Dem stehen nachstehende Gewinne des Unternehmens gegenüber:

1995: 671.986,00 ATS

1996: 706.387,00 ATS

1997: 1.122.772,00 ATS

Der Geschäftsführer war bei der Bw. bis 19.7.1995 angestellt. Für die Zeit vom 20.7.1995 bis 31.12.1995 wurde eine Geschäftsführervergütung in Höhe von 357.100,00 ATS vereinbart. Die Auszahlung erfolgte in den Jahren 1995 bis 1997 monatlich (Juli 1995: 28.400,00 ATS, August bis Dezember 1995 je 65.740,00 ATS, 1996 und 1997 monatlich je 72.000,00 ATS). Von einer laufenden Entlohnung kann daher ausgegangen werden. Vereinbart wurde auch, dass dem Geschäftsführer eine 10%ige Prämie vom übersteigenden Jahresüberschuss gebühre, sollte der handelsrechtliche Jahresüberschuss eines Geschäftsjahres (vor Bildung und Auflösung von Rücklagen sowie vor Rückstellung dieser Prämie) den Betrag von 1 Million ATS übersteigen. Sollte hingegen durch Verluste das handelsrechtliche Eigenkapital unter 500.000,00 ATS fallen (Bildung IFB ist als Eigenkapital zu werten), so ist die Geschäftsführervergütung neu festzulegen.

Der Umstand, dass dem Geschäftsführer eine Erfolgsprämie zugesagt war, führt jedoch noch nicht zu einem Risiko, wie es für Unternehmer typisch ist. Auch aus dem Hinweis, die Geschäftsführervergütung wäre bei Vorliegen der oben angeführten Voraussetzungen neu festzulegen, kann kein

Unternehmerrisiko abgeleitet werden, zumal eine derartige Situation weder im Berufungszeitraum noch in den Folgejahren eingetreten ist. Ein Fixbezug, wie er im Berufungszeitraum vorlag, stellt nach der ständigen Rechtsprechung aber ein starkes Indiz gegen das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses dar.

Wenn in der Berufung darauf hingewiesen wird, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer von einer Vielzahl von Haftungsbestimmungen betroffen sein könne, so trifft dies grundsätzlich auch für einen an der Gesellschaft nicht beteiligten Geschäftsführer zu. Die Rechtsordnung sieht ganz allgemein das Einstehen müssen für durch eigenes und rechtswidriges Verhalten verursachte Schäden vor. Derartiges ist daher nicht kennzeichnend für ein Unternehmerrisiko. Auch das Fehlen eines "arbeitsrechtlichen Schutzes" ist einem Unternehmerrisiko nicht gleich zu halten.

Entsprechend der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist es auch 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.

Der im gegenständlichen Fall zur Anwendung kommende Steuertatbestand stellt nicht darauf ab, welchem Vertragstyp das Zivilrecht das konkrete Anstellungsverhältnis des Geschäftsführers zuordnet.

Ein Risiko ins Gewicht fallender Schwankungen der Ausgaben wurde von der Bw. 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 von der Berufungswerberin 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, 30. Oktober 2003