

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Herbert Naderlinger, Wirtschaftstreuhänder, 5020 Salzburg, Forellenweg 55, vom 20. November 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes X vom 24. Oktober 2003 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (Sektion A) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 2000 bis 31. Dezember 2002 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer bei der Berufungswerberin durchgeführten Lohnsteuerprüfung über die Jahre 2000 bis 2002 wurde festgestellt, dass die Bezüge des zu 100% an der Gesellschaft beteiligten Geschäftsführers Z. nicht in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag einbezogen wurden. Über das Auftragsverhältnis lag eine schriftliche Vereinbarung vor, die zunächst für das Jahr 1999 geschlossen wurde und später auch für die Folgejahre in gleicher Weise abgeschlossen wurde. Zur Entlohnung wurde unter anderem festgehalten:

Das Honorar betrage für das Jahr 1999 500.000 ATS. Falls es zu einer Vertragsverlängerung komme, werde das Honorar einvernehmlich neu festgesetzt. Es werde in Form einer Pauschalvergütung ausbezahlt und könne vom Geschäftsführer in 1/4-, 1/2-Jahresbeträgen oder ab 30.Juni eines Jahres im Ganzen abgerufen werden. Sollte das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit über 400.000 ATS liegen, stehe dem Geschäftsführer ein weiteres Honorar von 20% des 400.000 ATS übersteigenden Betrages zu. Neben dem

genannten Honorar stehe dem Geschäftsführer kein Aufwands- und Barauslagenersatz zu. Für betriebliche Fahrten könne der Geschäftsführer firmeneigene Fahrzeuge benutzen.

Das Finanzamt forderte auf Grund der Feststellungen der Lohnsteuerprüfung mit Haftungs- und Abgabenbescheiden den auf die Geschäftsführerbezüge entfallenden Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nach.

In der gegen diese Bescheide eingebrachten Berufung wurde die Ansicht vertreten, dass die Nachforderung zu Unrecht erfolgt sei, da das Auftragsverhältnis nicht die Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweise. Die bestehende schriftliche Vereinbarung enthalte ausschließlich Bestimmungen, die eine Zuordnung des Vertragsverhältnisses zu einem Dienstverhältnis ähnlichen ausschließen. Unter Auflistung des Vertragsinhaltes vermeinte die Berufungswerberin vielmehr, es würden die Merkmale eines freien Dienstvertrages vorliegen. Außerdem sei die Autohaus Edinger GesmbH nur Arbeitsgesellschafterin und Komplementär der Autohaus Edinger GesmbH & Co KG und übe keine eigene Geschäftstätigkeit aus, sodass auch keine Eingliederung in den Betrieb möglich sei, da der Geschäftsführer nur für die Kommanditgesellschaft tätig sei. Unter Hinweis auf die gesetzliche Regelung und Ausführungen zur Rechtssprechung von Verfassungs- und Verwaltungsgerichtshof beantragte die Berufungswerberin schließlich die Geschäftsführervergütung wieder aus der Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages und Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag auszuscheiden.

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.

In dem dieser Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes unmittelbar nachfolgenden Erkenntnis vom 23.4.2001, 2001/14/0054, und in zahlreichen späteren Judikaten hat der Verwaltungsgerichtshof festgestellt, dass das in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 für wesentlich beteiligte Gesellschafter normierte Vorliegen "sonst aller Merkmale eines Dienstverhältnisses" vor allem auf folgende Kriterien abstellt: die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft und das Fehlen eines Unternehmerrisikos. Von Bedeutung ist auch noch das Vorliegen einer laufenden (wenn auch nicht notwendig monatlichen) Entlohnung.

Schließlich ist der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, in einem nach § 13 Abs.1 Z 1 VwGG gebildeten Senat von dieser Rechtssprechung insoweit abgegangen, dass er die Feststellung, ob "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" vorliegen, nur mehr auf die gesetzliche Definition eines steuerrechtlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG 1988 stützt. 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.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft 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 Gesellschaft spricht für diese Eingliederung. Wenn die Berufungswerberin vermeint, dass diese Eingliederung hier nicht gegeben sein könne, da der Geschäftsführer in Wahrheit nur für die GesmbH & Co KG tätig werde, so übersieht sie dabei, dass eben diese Geschäftsführung ihr Aufgabenbereich als Arbeitsgesellschafterin der Kommanditgesellschaft ist, den der Geschäftsführer Z. für sie wahrnimmt. Mit der Tätigkeit für die Kommanditgesellschaft verwirklicht Z. den Unternehmenszweck der Berufungswerberin und ist damit in deren geschäftlichen Organismus eingegliedert. Damit ist auch die Frage nach dem Vorliegen weiterer Merkmale nicht mehr entscheidungswesentlich.

Dennoch wird zum Vorliegen sonstiger Merkmale unter Zugrundelegung der Feststellungen im Berufungsverfahren noch bemerkt: Das Vorliegen einer laufenden Entlohnung ist nach ständiger Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes bereits dann verwirklicht, wenn der Geschäftsführer zumindest jährlich einen Geschäftsführerbezug erhält. Dies ist im vorliegenden Fall jedenfalls gegeben.

Von Unternehmerrisiko kann dann gesprochen werden, wenn ein Steuerpflichtiger durch eigene Geschäftseinteilung bzw. mehr oder weniger zweckentsprechende Organisation den Ertrag seiner Tätigkeit maßgeblich beeinflussen kann, wenn also die Höhe der erzielten Einnahmen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, der Ausdauer und von Zufälligkeiten des wirtschaftlichen Verkehrs abhängig ist. Es kommt dabei auf die tatsächlichen Verhältnisse an. Im Vordergrund dieses Merkmals steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Risiko ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft.

Auch ein Unternehmerrisiko ist bei der vorliegenden Honorargestaltung nicht gegeben. Der Geschäftsführer bezieht ein fixes, mit dem Geschäftsergebnis nicht in Zusammenhang stehendes Grundentgelt, darüber hinaus bei Erreichen eines bestimmten Geschäftsergebnisses einen prozentuellen Anteil von diesem Ergebnis. Der Verwaltungsgerichtshof hat bereits mehrfach ausgesprochen, dass zusätzlich über einen Fixbezug hinausgehende erfolgsabhängige Lohnbestandteile auch bei "klassischen" Dienstgebern, insbesondere bei leitenden Angestellten, nicht unüblich sind und kein Unternehmerrisiko begründen (z.B. VwGH 25.9.2001, 2001/14/0051). Dass der Geschäftsführer auf der Ausgabenseite ein wesentliches Risiko zu tragen habe, wurde nicht

dargelegt, zumal durch die Möglichkeit, für betriebliche Fahrten ein firmeneigenes Fahrzeug zu benutzen, allfällige Fahrtkosten jedenfalls abgedeckt sind.

Auf Grund dieser Feststellungen weist die Tätigkeit des wesentlich beteiligten Geschäftsführers 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 Teilstrich 2 EStG 1988 in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind.

Aus den angeführten Gründen war wie im Spruch zu entscheiden.

Linz, am 12. Jänner 2005