



GZ. RV/1079-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat 2 am 24. Juni 2004 über die Berufung der Bw., vertreten durch Achleitner & Partner Wirtschaftstreuhandgesellschaft OEG, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wels betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für Februar 2001 nach in Linz durchgeföhrter Berufungsverhandlung 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 Bescheid vom 9. April 2001 den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen in Höhe von 6.750,00 ATS für Februar 2001 festgesetzt.

Dagegen wurde eine Berufung eingebracht. Strittig ist, ob die an den wesentlich beteiligten Geschäftsführer gewährten Vergütungen in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag

zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen einzubeziehen sind (§ 41 Familienlastenausgleichsgesetz 1967). In der Berufung wird im Wesentlichen angeführt, dass aus der Bescheidbegründung nicht ersichtlich sei, aus welchen Gründen die Behörde zur Auffassung komme, dass die aus dem gegenständlichen Werkvertrag geleisteten Honorare für die Geschäftsführung dem Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen unterliegen sollten. Dies sei insofern umso unverständlicher, als der Verfassungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 1.3.2001, G 109/00-10, in Übereinstimmung mit dem Verwaltungsgerichtshof auf Seite 31 und 32 des Erkenntnisses zu der Auffassung gelangt sei, wonach der Anstellung eines Geschäftsführers einer GmbH zivilrechtlich nicht allein ein Dienstvertrag, sondern auch ein freier Dienstvertrag, ein Werkvertrag oder ein Auftrag zugrunde liegen könnten und dass daher auch einkommensteuerrechtlich verschiedene Einkunftsarten in Betracht kommen könnten. Sollten daher – etwa als Folge der Höhe dieser Beteiligung und der vertraglichen Bestimmungen – neben der Weisungsungebundenheit – auch die übrigen Merkmale eines Dienstverhältnisses nicht erkennbar sein, so sei bereits einkommensteuerrechtlich kein Fall des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 und daher auch keine DB-Pflicht gegeben.

Der Werkvertrag sei dem Finanzamt bereits vorgelegt worden und man sei der Auffassung, dass es sich dabei eindeutig um die Wesensmerkmale eines Werkvertrages ohne Vorliegen der maßgeblichen Kriterien eines Dienstvertrages handle.

In der Folge wurde die Berufung der Berufungsbehörde zweiter Instanz vorgelegt.

Mit Schreiben vom 30.1.2003 wurde von der Bw. der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat (§ 282 Abs. 1 Z 1 BAO) gestellt. In Ergänzung der Berufung wurde auf einen Artikel von Univ.-Prof. Dr. Reinhold Beiser, Leiter der Abteilung für Finanzrecht am Institut für öffentliches Recht, Finanzrecht und Politikwissenschaft der Universität Innsbruck, erschienen in der Zeitschrift SWK, Heft 20/21 aus 2002, Seite 541 folgende, hingewiesen. Als Ergebnis komme Univ.-Prof. Beiser zu folgendem Schluss:

Wenn der Gesetzgeber in § 22 Z 2 „sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses“ im Sinne einer umfassenden Typusabgrenzung von Arbeitnehmern und Unternehmern fordert, dann darf sich der Gesetzesanwender nicht mit einigen/wenigen/drei Abgrenzungskriterien begnügen. „Sonst alle“ darf nicht in „sonst nur ein/zwei/drei“ Merkmale eines Dienstverhältnisses verkürzt/verkehrt werden.

Beim Erörterungstermin vom 5.4.2004 führte der steuerliche Vertreter aus, dass im Gesetz von „sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses“ gesprochen werde. Unter Beziehung auf den Artikel von Univ.-Prof. Dr. Beiser könne daher eine Reduzierung auf drei Merkmale nicht erfolgen. Weiters wurde die Ansicht vertreten, dass es sich um gewerbliche Einkünfte handle.

Der wesentlich Beteiligte übe zudem die Geschäftsführertätigkeit in zwei Unternehmen aus. Ebenfalls dürfe das Restrisiko nicht übersehen werden (z.B. Ausfallsrisiko der Einnahmen im Konkursfall, keine Anwendung des Dienstnehmerhaftungsgesetzes).

Der Senat hat 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 Einkommensteuer- gesetzes 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 Kalender- monat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrund- lage). Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b des Einkommensteuer- gesetzes 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. 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 - 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).

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 andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in den Organismus des Betriebes seiner Gesellschaft eingegliedert ist,
- ihn weder das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen noch jenes der Schwankungen ins Gewicht fallender nicht überwälzbarer Ausgaben trifft, und
- er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhält.

Bei Vorliegen dieser Kriterien kann dann jedenfalls nicht von gewerblichen Einkünften ausgegangen werden.

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 laut Geschäftsführungsvertrag zu erfüllenden Aufgaben ("die gesamte kaufmännische und technische Geschäftsführung"), denen er unbestritten auch nachgekommen ist, kann nicht in Abrede gestellt

werden, dass diese eine faktische Eingliederung in den betrieblichen Ablauf erforderten und zwar in zeitlicher, örtlicher und organisatorischer Hinsicht. Der Verwaltungsgerichtshof hat weiters auch im Erkenntnis vom 28.11.2001, Zl. 2001/13/0114, darauf hingewiesen, dass einer Eingliederung eines Geschäftsführers in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft nicht entgegenstehe, dass der Geschäftsführer als gesetzlicher Vertreter auch anderer Kapitalgesellschaften fungiere, weil auch im Spitzenmanagement tätige Fremdgeschäftsführer, die Dienstnehmer sind, häufig weitere Funktionen übernehmen, wenn sich ihre Dienstgeber nicht dagegen aussprechen.

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.

Wie dem Werkvertrag vom 1.12.2000 (Geschäftsführungs- und Konsulentenvertrag) zu entnehmen ist, gebührt dem Geschäftsführer ein Jahreshonorar von 600.000,00 ATS zuzüglich einer Gewinnbeteiligung von 250.000,00 ATS ab dem nächsten Wirtschaftsjahr, beginnend mit 1.3.2001. Die Gewinnbeteiligung ist allenfalls insoweit zu vermindern, als das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit vor Abzug dieser Gewinnbeteiligung weniger als 1.250.000,00 ATS beträgt. Sollte das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit vor Berücksichtigung der Gewinnbeteiligung für das jeweilige Wirtschaftsjahr ab 1.3.2001 den Betrag von 1.000.000,00 ATS nicht übersteigen, kommt es zu keiner Gewinnbeteiligung im Rahmen der gegenständlichen Honorarvereinbarung. Das vereinbarte Jahreshonorar ist nach Maßgabe des Wirtschaftsjahres vierteljährlich im Nachhinein zu entrichten.

Diese Gestaltung des Vertrages lässt aber die Vereinbarung eines Fixbezuges erkennen, der nach der ständigen Rechtsprechung ein starkes Indiz gegen das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses darstellt. Daran vermag auch die Gewährung einer zusätzlichen Erfolgsprämie nichts zu ändern, zumal erfolgsabhängige Lohnkomponenten auch bei leitenden Angestellten keineswegs unüblich sind (vgl. VwGH v. 12.9.2001, 2001/13/0180). Von einer laufenden Entlohnung kann ausgegangen werden, weil entsprechend der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes diese nicht notwendig monatlich erfolgen muss. Weiters ist es zudem nicht von wesentlicher Bedeutung, dass die Auszahlung der Geschäftsführervergütung nicht in 14 Teilbeträgen erfolgt, weil bei einem wesentlich Beteiligten die Begünstigungs-

möglichkeit für einen 13. und 14. Monatsbezug nicht besteht. Auch kommt es nicht auf die zivilrechtliche Einstufung der Rechtsgrundlagen für die Tätigkeit als Geschäftsführer an.

Auch ausgabenseitig wurde ein Unternehmerrisiko nicht aufgezeigt. Dass der Geschäftsführer ins Gewicht fallende Ausgaben zu tragen gehabt hätte, ergibt sich weder aus der Aktenlage noch wurde derartiges von der Bw. behauptet. Hinsichtlich den von der Bw. angeführten Haftungsansprüchen eines Gesellschafter-Geschäftsführers ist darauf zu verweisen, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer nicht für den eigenen Betrieb, sondern für den der Kapitalgesellschaft und somit für einen fremden Betrieb tätig ist. Es entspricht der ständigen Rechtsprechung, dass das Risiko, welches der Gesellschafter-Geschäftsführer im Falle der Übernahme einer Bürgschaft für Verbindlichkeiten der Gesellschaft trägt, der Gesellschafterspäre zuzuordnen ist und damit kein Indiz für ein Unternehmerwagnis im Bereich der Geschäftsführungstätigkeit darstellt (vgl. etwa das VwGH-Erkenntnis v. 20.3.2002, ZI. 2001/15/0155).

Auch das Fehlen eines "arbeitsrechtlichen Schutzes" ist einem Unternehmerrisiko nicht gleichzuhalten. Das Tragen der Sozialversicherungsbeiträge durch den Geschäftsführer begründet – wie der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgesprochen hat - 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). Zur Frage der Vertretungsbefugnis ist schließlich fest zu halten, dass es nicht unüblich ist und einem Dienstverhältnis nicht entgegensteht, wenn sich leitende Angestellte, insbesondere Geschäftsführer, bei bestimmten Verrichtungen vertreten lassen können. Dass im gegebenen Fall tatsächlich vom Geschäftsführer selbst zu tragende Kosten für seine Vertretung angefallen wären, wird von der Bw. auch nicht behauptet.

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 einzubeziehen sind.

Aus den angeführten Gründen war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Linz, 1. Juli 2004

Der Vorsitzende:

HR Dr. Ludwig Kreil

