



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 2

GZ. RV/1181-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Partner-Treuhand WT GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Kirchdorf vom 14.5.2001 betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 1998 bis 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Anlässlich einer bei der Berufungswerberin durchgeführten Lohnsteuerprüfung wurde festgestellt, dass die Vergütungen des zu 84% an der Gesellschaft beteiligten Gf. nicht in die

Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages und Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag einbezogen wurden. Auf Grund dieser Feststellungen wurde mit Bescheid vom 14.5.2001 der auf diese Vergütungen entfallende Dienstgeberbeitrag (253.535 S) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (23.843 S) nachgefordert.

In einer dagegen eingebrachten Berufung wurde die Richtigkeit dieser Vorgangsweise bestritten und unter Hinweis auf die Ausführungen während der Lohnsteuerprüfung betreffend Geschäftsführervertrag eingewendet, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse nicht von einem Dienstverhältnis ausgegangen werden könne.

Nach abweisender Berufungsvorentscheidung wurde diese Ansicht weiter aufrecht erhalten und im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz folgende ergänzende Darstellung gegeben: Es liege kein unbefristetes Dauerschuldverhältnis vor, da der Gf. jederzeit ohne Einhaltung einer Frist seine Tätigkeit beenden könne. Kein Indiz für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses könne sein, dass der Geschäftsführer den Verpflichtungen des GesmbH-Gesetzes unterliege, da dies jeden handelsrechtlichen Geschäftsführer treffe. Im Fall der Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft müsse der Geschäftsführer auf sein Honorar verzichten – dies sei Ausfluss des von ihm zu tragenden Unternehmerrisikos. Hinsichtlich Arbeitszeit, Urlaub und Krankheit bestünden keine Vereinbarungen, soweit Abwesenheitszeiten Einfluss auf das wirtschaftliche Ergebnis hätten, würden sich jedoch die Auszahlungsbeträge der Prämien vermindern. Gf. erhalte nur laufende Bezüge und Prämien. Weiters wurde darauf hingewiesen, dass er jederzeit Arbeiten delegieren könne, keine erzwingbare Verschwiegenheitspflicht hätte, keine Bindung an betriebliche Ordnungsvorschriften, und Aufwandsvergütung nur in besonderen Fällen, etwa bei Auslandsreisen.

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. VfGH 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 Weisungsungebundenheit 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 Delegation bestimmter Arbeiten etc. Insoweit sich die Berufungswerberin daher auf das Vorhandensein oder Nichtvorhandensein derartiger Merkmale beruft, ist dies für die vorliegende Entscheidung ohne Bedeutung.

Insgesamt stellt das in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 für wesentlich beteiligte Gesellschafter normierte Vorliegen "sonst aller Merkmale eines Dienstverhältnisses" auf die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft und auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos ab. Von Bedeutung ist auch noch das Vorliegen einer laufenden (wenn auch nicht notwendig monatlichen) Entlohnung.

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 Geschäftsführung spricht für diese Eingliederung.

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.

Ein gegen die Einkünfte im Sinn des § 22 Z 2 EStG sprechendes Unternehmerrisiko ist nur dann gegeben, wenn es sich auf die Eigenschaft als Geschäftsführer bezieht. Es kommt nicht auf ein Wagnis aus der Stellung als Gesellschafter oder gar auf das Unternehmerwagnis der Gesellschaft an. In diesem Sinn sind für die Beurteilung des Falles (und auch als Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag) nur die Einkünfte aus der Geschäftsführertätigkeit von Bedeutung, nicht die Gewinnausschüttungen, die der Geschäftsführer auf Grund seiner Beteiligung erhalten hat.

Zu diesen Einkünften aus der Geschäftsführungstätigkeit ist nun festzustellen, dass ein schriftlicher Vertrag vorliegt, laut dem der Geschäftsführer ein monatliches Pauschalhonorar von 56.000 S erhält. Zusätzlich übernimmt die Gesellschaft die gesetzliche Sozialversicherung. Das Honorar ist wertgesichert nach dem Verbraucherpreisindex. Der Vertrag enthält weiters die Regelung, dass dem Geschäftsführer die Ausgaben zu ersetzen sind, die ihm anlässlich von Geschäftsreisen entstanden sind. Dies gilt auch für im Interesse der Gesellschaft mit dem eigenen PKW durchgeführte Fahrten einschließlich der Fahrt zum Büro. Vereinbart ist im Vertrag überdies eine Pensionsregelung. Bei einer derartigen Honorargestaltung in Form eines fixen Bezuges kann von einem Unternehmerrisiko nicht die Rede sein.

Auch eine Überprüfung der tatsächlichen Auszahlungen ergibt kein anderes Bild. Der Geschäftsführer erhielt im gesamten Prüfungszeitraum einen laufenden monatlichen Bezug von 56.000 S, jährlich einen Anteil für Kfz-Aufwendungen, die Sozialversicherung und den Ersatz für einen Auslandsflug. Zusätzlich erhielt der Geschäftsführer mehrmals Prämien in höherem Ausmaß. Dass solche zusätzlich gewährten über den Fixbezug hinausgehenden erfolgsabhängigen Lohnbestandteile auch bei "klassischen" Dienstnehmern, insbesondere bei leitenden Angestellten, nicht unüblich sind und daher auch kein Indiz für Unternehmerrisiko sind, wurde auch vom Verwaltungsgerichtshof bereits mehrfach bestätigt (z.B. VwGH 18.2.1999, 97/15/0175).

Seitens der Berufungswerberin wurde für das Vorliegen von Unternehmerrisiko auch lediglich der Einwand vorgebracht, dass der Geschäftsführer bei einer Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft auf sein Honorar verzichten müsste. Abgesehen davon, dass bei der Ertragslage der Firma der Eintritt dieses Umstandes nicht sehr wahrscheinlich ist, wären in diesem Fall wohl auch sämtliche Dienstnehmer von Gehaltseinbußen bis hin zum Verlust des Arbeitsplatzes betroffen.

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.

Linz, 2. Juni 2003