



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Rudolf Fischereder, Steuerberater & Wirtschaftsprüfer, 4644 Scharnstein, Jörgerstraße 1, vom 16. November 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 19. Oktober 2006 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2003 und das Jahr 2004 entschieden:

Der Berufung betreffend das Jahr 2003 wird teilweise Folge gegeben.

Die Höhe der im Bescheid für das Jahr 2003 angeführten Abgaben beträgt:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in Euro
Dienstgeberbeitrag - Nachforderung	2003	176,08
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2003	14,87

Die Berufung betreffend das Jahr 2004 wird als unbegründet abgewiesen.

Der Bescheid für das Jahr 2004 bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer bei der Berufungswerberin durchgeführten Lohnsteuerprüfung wurde festgestellt, dass ab November 2003 von den Bezügen des zu 100% an der Gesellschaft beteiligten Geschäftsführers B kein Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag entrichtet wurden. Beginnend mit

diesem Zeitraum war ein Geschäftsführervertrag geschlossen worden, in dem die Entgeltleistung für den Geschäftsführer erfolgsabhängig gestaltet wurde. Der Prüfer vertrat die Ansicht, dass die Bezüge in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrags und Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen seien. Das Finanzamt schloss sich der Ansicht des Lohnsteuerprüfers an und forderte mit Haftungs- und Abgabenbescheiden für die Jahre 2003 und 2004 diese auf die Bezüge entfallenden Abgaben nach.

In der dagegen eingebrachten Berufung wurde die gänzliche Zurücknahme der beiden Haftungs- und Abgabenbescheide und ersatzlose Streichung des Dienstgeberbeitrags und Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag beantragt, in eventu wurde beantragt, die pauschalen Betriebsausgaben und die Umsatzsteuer nicht in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen, sodass sich folgende Bemessungsgrundlage ergebe: 2003: 3.631,26 € (abgezogen sei das Pauschale 281,24 € und USt 782,60 €), 2004: 62.933,94 € (abgezogen sei das Pauschale 4.017,06 €).

In der Begründung wurde sinngemäß ausgeführt: B sei bereits zuvor als Geschäftsführer für die Berufungswerberin tätig gewesen, aufgrund geänderter Beteiligungsverhältnisse an der GesmbH sei jedoch ein neuer Vertrag errichtet worden, der die Entlohnung und arbeitsrechtlichen Verhältnisse klar regeln solle. Danach handle es sich um einen Werkvertrag, es seien keine arbeitsrechtlichen Bestimmungen anzuwenden. Insbesondere sei die Vergütung erfolgsabhängig, es sei ein unternehmerisches Risiko gegeben. Dieses sei nach der bisherigen Rechtsprechung als maßgebliches Abgrenzungsmerkmal angesehen worden. Erst im Oktober 2004 sei der VwGH zu einer anderen Meinung gekommen und es sein nun nicht mehr das Unternehmerrisiko entscheidend, sondern die Eingliederung in den betrieblichen Organismus. Von den Finanzbehörden sei jedoch mit keinem Wort darauf eingegangen worden, warum im konkreten Fall von einer Eingliederung ausgegangen wurde. Der Geschäftsführer sei an keine Arbeitszeit und an keinen Arbeitsort gebunden, unterliege keiner Konkurrenzklausel, er schulde einen Erfolg, nicht ein Bemühen. Er sei nicht in die Organisation eingegliedert.

Zum Eventualantrag, die pauschalen Betriebsausgaben aus der Bemessungsgrundlage herauszurechnen, wurde sinngemäß ausgeführt: Nach § 41 Abs. 3 FLAG seien die Beiträge von der Summe der „Arbeitslöhne“ nach § 25 EStG bzw. Vergütungen nach § 22 Z 2 EStG zu berechnen, reine Spesenersätze seien nicht zu belasten. § 22 leg.cit. spreche von Einkünften, nicht von Einnahmen, darunter verstehe man die Gewinne von Gewerbetreibenden und Selbständigen. Kilometergelder und Spesenersätze würden auch bei einem echten Dienstverhältnis außer Ansatz bleiben. Nach dem Geschäftsführervertrag seien insbesondere Reise- und Fahrtkosten vom Geschäftsführer selbst zu bezahlen, also in der Vergütung enthalten. Sie seien in der persönlichen Steuererklärung des Geschäftsführers pauschal mit

6% der Einnahmen abgezogen worden. Es werde daher beantragt, diese auch von der Bemessungsgrundlage abzuziehen.

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.

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 Rechtsprechung 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.

Gleichzeitig führt der Verwaltungsgerichtshof im zitierten Erkenntnis unter Hinweis auf seine Vorjudikatur aus, dass von einer Eingliederung in aller Regel auszugehen sein wird, da dieses Merkmal bereits durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegte erkennbare Tätigkeit hergestellt wird, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird. 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.

Dies liegt jedoch auch im gegenständlichen Fall vor: Der Geschäftsführer hat die kaufmännische Organisation des gesamten Unternehmens zu gestalten, zu überwachen und zu kontrollieren, die Firma zu vertreten, in ihrem Namen Rechtsgeschäfte abzuschließen etc. Damit ist er in das Unternehmen eingegliedert – die freie Gestaltungsmöglichkeit, auf welche Weise er diesen Aufgaben nachkommt, ist lediglich Ausfluss seiner Weisungsfreiheit.

Damit kommt auch der Frage, ob der Geschäftsführer ein Unternehmerwagnis zu tragen hat oder sonstige Merkmale vorliegen, nach den Ausführungen des verstärkten Senates des Verwaltungsgerichtshofes in dem zitierten Erkenntnis nicht mehr entscheidungswesentliche Bedeutung zu (vgl. auch VwGH 23.11.2004, 2004/15/0068).

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 waren.

Zum Antrag, aus der Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zumindest die pauschalen Betriebsausgaben auszuschneiden, ist zu bemerken:

Wie aus den oben zitierten gesetzlichen Regelungen (§ 41 Abs. 3 FLAG) hervorgeht, sind Beitragsgrundlage die gesamten „Arbeitslöhne“, gleichgültig, ob sie beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht. Maßgeblich für die Auslegung des Begriffes „Arbeitslöhne“ sind die einkommensteuerrechtlichen Bestimmungen. Im gegenständlichen Fall sind Beitragsgrundlage die „Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art im Sinn des § 22 Z 2 EStG 1988“.

Damit ist allein schon aus dem Wortsinn zu ersehen, dass Bemessungsgrundlage die „Bruttobezüge“ sind, allfällige aus diesen Vergütungen bestrittene Aufwendungen, die im Einkommensteuerverfahren als Betriebsausgaben (oder auch Werbungskosten) geltend gemacht werden können, kürzen die Bemessungsgrundlage nicht.

Wenn die Berufungswerberin darauf verweist, dass Kilometergelder und Spesenersätze bei einem echten Dienstverhältnis außerhalb der Bemessungsgrundlage bleiben, so ist dies jedoch nur deshalb der Fall, da sowohl die Auslagenersätze als auch die Reisevergütungen durch die Bestimmung des § 26 EStG 1988 (*„Leistungen des Arbeitgebers, die nicht unter die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit fallen“*) ausdrücklich von den Einkünften aus nichtselbständiger

Arbeit ausgenommen sind und daher von vornherein keine Bezüge nach § 25 EStG 1988 darstellen. Würden diese Arbeitgeberleistungen bereits dem Grunde nach nicht den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zuzuordnen sein, weil es sich um außerhalb des Einkommensteuergesetzes angesiedelte Zuflüsse handeln würde, wäre diese Bestimmung entbehrlich. Daraus folgt, dass ohne die Regelung des § 26 leg.cit. auch in diesen Fällen Arbeitslohn vorliegen würde, dem allenfalls gleich hohe Werbungskosten gegenüber stehen würden.

Nun werden die an Kapitalgesellschaften wesentlich Beteiligten mit ihren Vergütungen im Sinn des § 22 Z 2 EStG 1988 für Zwecke der Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages zwar dem Kreis der „Dienstnehmer“ zugeordnet, dies ändert jedoch nichts daran, dass sie aus einkommensteuerrechtlicher Sicht keine Arbeitnehmer im Sinn des § 47 EStG sind und ihre Bezüge keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach § 25 EStG darstellen, sodass auch die Ausnahmebestimmungen des § 26 EStG nicht deren Bezüge betreffen können. Vielmehr stellen die gesamten Vergütungen Betriebseinnahmen dar, denen allenfalls Betriebsausgaben gegenüber stehen. Diese Möglichkeit ist jedoch für die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages ohne Bedeutung.

Im Übrigen kann auch bei dem von der Berufungswerberin beantragten Abzug der pauschalen Betriebsausgaben nicht davon die Rede sein, dass es sich bei diesen Beträgen um reine Spesenersätze oder Durchlaufposten handelt. In Höhe eines Pauschalbetrages geltend gemachte Betriebsausgaben sind reine Schätzungsgrößen, die sich zwar an Erfahrungswerten orientieren, jedoch von einem konkret entstandenen Aufwand völlig unabhängig sind. Von einer Durchlauffunktion solcher Beträge kann in einem derartigen Fall nicht gesprochen werden. Der Berechnung des Dienstgeberbeitrages und Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag sind daher die tatsächlich von der GesmbH bezogenen Beträge zugrunde zu legen.

Allerdings ist die in der ursprünglichen Vorschreibung betreffend das Jahr 2003 ebenfalls enthaltenen Umsatzsteuer als reiner Durchlaufposten aus der Bemessungsgrundlage auszuschneiden.

Damit ergibt sich folgende Neuberechnung des Dienstgeberbeitrages samt Zuschlag:
bisherige Bemessungsgrundlage 4.695,60 € abzüglich Umsatzsteuer 782,60 € ergibt eine neue Bemessungsgrundlage von 3.913 €.

Dienstgeberbeitrag: 4,5% von 3.913 € = 176,08 €;

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag: 0,38% von 3.913 € = 14,87 €.

Aus den angeführten Gründen war wie im Spruch zu entscheiden.

Linz, am 3. Juli 2008