



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Norbert Helmlinger, Wirtschaftstreuhänder, 4040 Linz, Reindlstraße 3, vom 12. März 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 10. Februar 2004 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (Sektion A) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 1999 bis 31. Dezember 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer bei der Berufungswerberin über die Jahre 1999 bis 2002 durchgeführten Lohnsteuerprüfung wurde festgestellt, dass die Bezüge des zu 100% an der Gesellschaft beteiligten Geschäftsführers E nicht in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag einbezogen wurden. Die Rechte und Pflichten des Geschäftsführers wurden mit Geschäftführungsvertrag vom 30.12.1997 geregelt. In § 4 dieses Vertrages wurde folgende Entgeltregelung vereinbart:

Als Entgelt erhält der Geschäftsführer 3% der Umsatzerlöse im Sinn des § 231 Abs.2 HGB zuzüglich 10% des Deckungsbeitrages laut nachfolgender Definition zuzüglich des Jahresüberschusses im Sinn des § 231 Abs.2 HGB. Dabei sind Verluste des Vorjahres in Abzug zu bringen. Als Deckungsbeitrag gilt der Saldo aus den Positionen gem. § 231 Abs.2 Z 1 bis 5 HGB, das ist die Zwischensumme in der Gewinn- und Verlustrechnung vor Abzug des

Personalaufwandes. Auf das Jahresentgelt sind angemessene Vorauszahlungen zu leisten. Eine eventuelle Restzahlung oder Rückzahlung ist nach Beschlussfassung über den Jahresabschluss fällig.

Entsprechend dieser Vereinbarung erhielt der Geschäftsführer in den geprüften Jahren Bezüge in folgender Höhe: 1999 672.600 ATS, 2000 690.723 ATS, 2001 50.724 €, 2002 37.520 €.

Auf Grund der Feststellungen der Lohnsteuerprüfung forderte das Finanzamt mit Bescheiden vom 10.2.2004 den auf die Geschäftsführerbezüge der Jahre 1999 bis 2002 entfallenden Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nach.

In der gegen die Bescheide eingebrachten Berufung wurde beantragt, die Geschäftsführerbezüge nicht in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen und die Bescheide ersatzlos aufzuheben. In der Begründung wurde im Wesentlichen nach Zitierung der gesetzlichen Regelung ausgeführt, dass nach der (bisherigen) Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes die Geschäftsführerbezüge jedenfalls dann nicht unter die maßgebliche gesetzliche Bestimmung zu subsummieren seien, wenn hinsichtlich der Einkünfte des Geschäftsführers ein Unternehmerrisiko gegeben sei. Ein solches sei jedenfalls gegeben, wenn den Geschäftsführer das Wagnis ins Gewicht fallender Einkommensschwankungen treffe. Nach Darstellung der Bezugsvereinbarung wurden die Bemessungsgrundlagen für die Geschäftsführervergütung und die sich daraus ergebenden Geschäftsführerbezüge der Jahre 1998 bis 2002 aufgliedert und aus dieser Aufgliederung erklärt, dass die Geschäftsführerbezüge wohl erheblichen Schwankungen unterliegen würden. So seien sie z.B. vom Jahr 2001 auf das Jahr 2002 um 13.393 € verringert worden, dies sei eine Einkommensminderung von 26,4%. Das Einkommensteuergesetz spreche an vielen Stellen von Wesentlichkeit, so etwa im § 34 EStG, wonach eine Belastung die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen müsse. Dies sei nach dem dortigen Abs. 4 (Regelung betreffend Selbstbehalt) im Bereich von 6% bis 12% der Fall. Von 1998 bis 2002 sei eine Einkommensminderung von 30% gegeben. Wenn dies nach Sicht der Lohnsteuerprüfung keine wesentliche Verringerung sei, könne es überhaupt keine deutlichen Schwankungen geben, wie dies der Verwaltungsgerichtshof sieht. Es sei auch nicht richtig, dass Erfolgsabhängigkeit nur für einen Teil der Geschäftsführerentlohnung bestehe, vielmehr sei die gesamte Entlohnung erfolgsabhängig gestaltet. Auch Umsatzerlöse seien keine fixen Größen, sondern würden von den Fähigkeiten der handelnden Personen und den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängen. Überdies nehme der Geschäftsführer auch am Verlust teil, da nach dem Geschäftsführervertrag bei Berechnung des Entgelts Verluste aus Vorjahren in Abzug zu bringen seien.

Schließlich wurde in der Berufung weiters noch erklärt, dass die Prüferfeststellungen auch sonst nicht schlüssig seien, da einerseits festgestellt wurde, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses gegeben sein müssten, und andererseits die Vertretungsbefugnis bzw. die Möglichkeit der freien Zeiteinteilung als nicht wesentlich erklärt wurde. Es könnten auch nicht die angemessenen Vorauszahlungen als laufende Entlohnungsform betrachtet werden, da es ja nicht auf den Zahlungsmodus einer Gesamtschuld ankomme, sondern auf die gesamte Ermittlung des Entgelts. Es herrsche überhaupt bei den Prüferfeststellungen der Tenor, die geringsten Ähnlichkeiten mit Dienstverhältnissen als Indizien für ein Dienstverhältnis heranzuziehen, andererseits würden gewichtige Schwankungen im Entgelt als unwesentlich abgetan. Im Übrigen verwies die Berufungswerberin noch auf eine frühere Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes und vertrat die Ansicht, dass das Finanzamt einen strengeren Maßstab anlege als der Verwaltungsgerichtshof, und vermeinte auch aus dem Antrag des Verwaltungsgerichtshofes an den Verfassungsgerichtshof auf Aufhebung der Bestimmung des § 22 Z 2 2. Teilstrich EStG 1988 ableiten zu können, dass der in dieser Bestimmung konstruierte Beschäftigungstyp nicht existiere und daher auch keine Rechtsfolgen eintreten könnten. Der Tatbestand des § 22 Z 2 EStG 1988 sei somit nicht erfüllt und daher seien auch die Geschäftsführerbezüge nicht in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag einzubeziehen.

Ein gleichzeitig mit der Berufung eingebrachter Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat wurde mit Schreiben vom 7.3.2006 wieder zurückgezogen.

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.

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.

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 daher 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. Dass dies auch im gegenständlichen Fall zutrifft, steht in Anbetracht der langjährigen Tätigkeit des Geschäftsführers und seinem Aufgabenbereich außer Zweifel.

Damit kommt jedoch auch der Frage, ob der Geschäftsführer ein Unternehmerwagnis zu tragen habe 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). Die Ausführungen und Bedenken in der Berufungsschrift, dass die Feststellungen in der Lohnsteuerprüfung betreffend Unternehmerrisiko verfehlt seien, können daher zu keiner anderen Beurteilung führen.

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.