



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 2

GZ. RV/0153-L/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Ornezeder & Partner Steuerberatungsgesellschaft mbH & Co KG, 4890 Frankenmarkt, Hauptstraße 91, vom 10. November 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Vöcklabruck vom 8. Oktober 2003 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (Sektion A) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 1998 bis 31. Dezember 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer bei der Berufungswerberin über die Jahre 1998 bis 2002 durchgeführten Lohnsteuerprüfung wurde festgestellt, dass die Bezüge der beiden in diesem Zeitraum für die Berufungswerberin tätigen Geschäftsführer nicht in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrags zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag einbezogen wurden. E. sen. war bis 4.7.1998 als Geschäftsführer tätig und bis Dezember 2000 zu 70% an der Gesellschaft beteiligt, E. jun. war während des gesamten Prüfungszeitraumes Geschäftsführer, bis Dezember 2000 zu 30% an der Gesellschaft beteiligt, ab Jänner 2001 zu 100%.

Die Entlohnung der Geschäftsführer erfolgte in monatlichen Teilbeträgen, insgesamt wurden folgende Bezüge festgestellt: E. sen. erhielt 1996 575.000 S, 1997 600.000 S, 1998 300.000 S, E. jun. erhielt 1998 560.000 S, 1999 und 2000 jeweils 720.000 S, 2001 811.403 S und 2002 40.043 €. Dazu kamen GSVG-Beiträge. Als Auslagenersatz wurden Tages- und Nächtigungsgelder verrechnet und Maut- und Parkgebühren ersetzt. Schriftliche Verträge

über Entlohnung und Auszahlungsmodalitäten lagen nicht vor, nach Darstellung der Berufungswerberin erfolgte die Festsetzung der Geschäftsführerbezüge jährlich neu.

Das Finanzamt schloss sich der Ansicht der Lohnsteuerprüfung an, dass die Bezüge in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages einzubeziehen wären, und forderte mit Bescheid den auf die Bezüge der Jahre 1998 bis 2002 entfallenden Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nach.

Dagegen wurde Berufung eingebracht, die im Wesentlichen folgendermaßen begründet wurde: Beide Geschäftsführer seien zur Zeit ihrer Geschäftsführertätigkeit wesentlich beteiligt gewesen und hätten die Tätigkeit auf Grund eines Werkvertrages ausgeübt. Dies beinhalte eindeutig ein Unternehmerrisiko. Der Geschäftsführer schulde nicht seine Arbeitskraft, sondern einen Arbeitserfolg. Es seien auch keine sonstigen Bezüge oder Sachbezüge gewährt worden, es gebe auch keine Pensionszusage. Eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus bedeute Unterwerfung unter die betrieblichen Ordnungsvorschriften, unter die betriebliche Kontrolle und disziplinarische Verantwortlichkeit. Die Wahrnehmung der Geschäftsführeraufgaben, vor allem die Kontrollfunktion, mache eine Eingliederung in den täglichen Arbeitsprozess unmöglich. Es gebe keine Sanktionen in disziplinarischer Hinsicht. Nach dem Gesetzeswortlaut müssten alle Merkmale eines Dienstverhältnisses mit Ausnahme der Weisungsgebundenheit vorliegen. Hauptkriterien wären daher das Schulden der Arbeitskraft, Leitung des Arbeitgebers, Eingliederung in den geschäftlichen Organismus, Fehlen des Unternehmerrisikos. Im vorliegenden Fall treffe jedoch keines dieser Merkmale zu.

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 Z1 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. Dass auch die typischen Aufgaben der Geschäftsführung einschließlich der Kontrollfunktion dem Unternehmenszweck dienen und nicht außerhalb der Unternehmensorganisation stehen, kann nicht in Zweifel gezogen werden. So spricht auch im vorliegenden Fall die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum erfolgte Erfüllung der Geschäftsführungsaufgaben durch die beiden Geschäftsführer für die Eingliederung.

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

Der Ordnung halber wird jedoch darauf hingewiesen, dass die Honorarzahlungen im vorliegenden Fall auch ein Unternehmerrisiko nicht erkennen ließen. Mangels schriftlicher Vereinbarungen könnten nur die tatsächlichen Zahlungen für eine Beurteilung herangezogen werden. Die Honorarzahlungen stiegen während der geprüften Jahre kontinuierlich an, lediglich im Jahr 2002 erfuhren sie wiederum eine Kürzung, deren Ursache nicht nachvollzogen werden konnte, da gerade in diesem Jahr das Unternehmen eine nicht unerhebliche Umsatz- und Gewinnsteigerung erfuhr. Zeigt ein Entlohnungssystem keinen nachvollziehbaren Zusammenhang mit wirtschaftlichen Parametern der Gesellschaft auf, dann ist ein Unternehmerrisiko nicht anzunehmen. Auch auf der Ausgabenseite ist ein Unternehmerwagnis nicht gegeben, da auch Aufwendungen wie Reisekosten, Pkw-Aufwand, Sozialversicherung vom Arbeitgeber ersetzt wurden.

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 1. März 2005