



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 2

GZ. RV/0263-L/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Karl Fusseis, gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Prüfungszeitraum 1998 bis 2002 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Höhe der im angefochtenen Bescheid angeführten Abgaben beträgt:

| Abgabentyp | Zeitraum | Betrag in Euro | Betrag in Schilling |
|--|-------------|----------------|---------------------|
| Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen | 1998 – 2002 | 10.132,06 | 139.420,19 |
| Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag | 1998 – 2002 | 983,50 | 13.533,26 |
| Säumniszuschlag | 2001 – 2002 | 112,73 | 1.551,20 |

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 Bw. durchgeführten Lohnsteuerprüfung wurde festgestellt, dass die Bezüge des zu 57,5% an der Gesellschaft beteiligten Geschäftsführers P. aus den Jahren 1998 bis 2002 nicht in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag einbezogen wurden. Die Bezüge wurden in folgender Höhe festgestellt: 1998 290.000 ATS, 1999 407.900 ATS, 2000 634.900 ATS, 2001 998.200 ATS, 2002 98.304 € Dazu war in den Jahren 2000 bis 2002 ein Sachbezug für die Nutzung eines firmeneigenen Pkw zu rechnen. Auf Grund dieser Feststellungen wurde mit Haftungs- und Abgabenbescheid der auf diese Bezüge entfallende Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nachgefordert.

Gegen diesen Bescheid wurde Berufung eingebracht und im Wesentlichen eingewendet: Im Geschäftsführervertrag sei festgehalten, dass P. an eine bestimmte Arbeitszeit oder an die firmeninterne Organisation nicht gebunden sei. Die Bezüge knüpfen unmittelbar an den wirtschaftlichen Erfolg der Firma an. Er erhalte keinen fixen Bezug, sondern eine Umsatzprovision von 1,5% sowie eine am Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit orientierte Tantieme von 10%. Darüber hinaus hätte er Anspruch auf Ersatz der von ihm aufgewendeten Spesen. Er trage daher ein einnahmenseitiges Unternehmerwagnis.

Im Zuge des Berufungsverfahrens wurde die Bw. aufgefordert bekanntzugeben, wie die Ermittlung der tatsächlichen Zahlungen erfolgt sei, insbesondere da der Bezug in den Jahren 1998 und 2002 im Sinn der vertraglichen Bestimmung nicht nachvollziehbar war. In Beantwortung dieses Vorhalts erklärte die Bw., dass die variable Gestaltung der Geschäftsführerbezüge erst ab dem Jahr 1999 gelte. Ab 1999 wurde die Berechnung der Bezüge aufgegliedert und – in Euro umgerechnet – folgende Umsatzprovisionen bekanntgegeben: 1999 27.238 €, 2000 33.008 €, 2001 44.439 €, 2002 46.600 € und 2003 58.400 €. Die Gewinntantiemen hatten folgende Höhe: 1999 2.405 €, 2000 13.132 €, 2001 28.103 €, 2002 0 und 2003 9.900 €. Unter Hinweis auf die Schwankungen der Bezüge vertrat die Bw. neuerlich in dieser Vorhaltsbeantwortung die Ansicht, dass ein Unternehmerrisiko vorliege.

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. VwGH 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 Weisungsgebundenheit 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 Delegierung bestimmter Arbeiten etc. Insoweit sich die Bw. 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 Rechtssprechung insoweit abgegangen, dass er die Feststellung, ob "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" vorliegen, nur mehr auf die gesetzliche Definition des 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.

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. Dass diese Eingliederung im vorliegenden Fall gegeben ist, steht bei P., der bereits seit Abschluss des Gesellschaftsvertrages für die Bw. in dieser Funktion tätig ist und auch nach dem Inhalt des Geschäftsführervertrages der Gesellschaft seine gesamte Arbeitskraft zur Verfügung zu stellen hat, außer Zweifel. Damit ist auch die Frage nach dem Vorliegen weiterer Merkmale nicht mehr entscheidungswesentlich.

Dennoch wird zum Vorliegen sonstiger Merkmale unter Zugrundelegung der Feststellungen im Berufungsverfahren noch bemerkt: Das Vorliegen einer laufenden Entlohnung ist nach ständiger Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes bereits dann verwirklicht, wenn der Geschäftsführer zumindest jährlich einen Geschäftsführerbezug erhält. Auch dies könnte hier nicht in Abrede gestellt werden.

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 und der Steuerpflichtige für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen muss. Es kommt dabei auf die tatsächlichen Verhältnisse an: Im Vordergrund dieses Merkmals steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft.

In diesem Sinn kann zunächst das Jahr 1998 außer Betracht bleiben: Für dieses Jahr hat die Bw. selbst festgestellt, dass der Geschäftsführerbezug noch als Fixbezug vereinbart war. Zu der ab 1999 gültigen Honorargestaltung ist zu bemerken: Während die Umsätze des Unternehmens im Prüfungszeitraum kontinuierlich anstiegen, unterlagen die Gewinn in diesem Zeitraum größeren Schwankungen. Der Hauptteil der Geschäftsführervergütung wurde auf Basis der erzielten Umsätze errechnet. Bei dieser Honorargestaltung konnte der Geschäftsführer mit einem gesicherten Grundentgelt rechnen, was letztlich auch den Tatsachen entsprach. Selbst im Jahr 2002, in dem das Unternehmen einen Verlust auswies, erhielt der Geschäftsführer auf diese Weise noch ein Jahreshonorar von 46.600 €, was etwa dem Jahreshonorar für 2000 entsprach, in dem die Bw. einen Gewinn von ca. 1,3 Mio. ATS erwirtschaftete. Die schwankenden Gewinntantiemen allein konnten bei dieser Sachlage nicht dazu führen, dass von einem Unternehmerrisiko gesprochen werden kann, zumal der Geschäftsführer auf Grund des vereinbarten Spesenersatzes und der Zurverfügungstellung eines firmeneigenen Pkw auch kein ausgabenseitiges Risiko zu tragen hatte.

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.

Zu ändern war jedoch die Höhe der errechneten Nachzahlungen insofern, da die Geschäftsführervergütung des letztgeprüften Jahres tatsächlich nicht die vom Prüfer festgestellte Höhe von 98.304 € hatte, sondern nach Anpassung an das Geschäftsergebnis nur 46.600 €. Zuzüglich des Selbstbehaltes für den Pkw beträgt die Bemessungsgrundlage für das Jahr 2002 daher insgesamt 49.652,26 €.

Die Abgabennachforderung für 2002 errechnet sich folgendermaßen:

| Abgabenart | % | neu | bisher | Differenz |
|--------------------|----------|------------|------------|------------|
| Dienstgeberbeitrag | 4,5% | 2.234,35 € | 4.561,03 € | 2.326,68 € |
| Zuschlag zum DB | 0,39% | 193,64 € | 395,29 € | 201,65 € |
| Säumniszuschlag | 2% v. DB | 44,69 € | 91,22 € | 46,53 € |

Abgabennachforderung für den Gesamtzeitraum:

| Abgabenart | bisher | Differenz | neu |
|--------------------|-------------|------------|-------------|
| Dienstgeberbeitrag | 12.458,74 € | 2.326,68 € | 10.132,06 € |
| Zuschlag zum DB | 1.185,15 € | 201,65 € | 983,50 € |
| Säumniszuschlag | 159,26 € | 46,53 € | 112,73 € |

Aus den angeführten Gründen war wie im Spruch zu entscheiden.

Linz, 10. Dezember 2004