



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 2

GZ. RV/2032-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Stb., vom 16. August 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes x vom 24. Juli 2002 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1.1.1999 bis 31.12.2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat mit Haftungs- und Abgabenbescheid vom 24. Juli 2002 den Arbeitgeber für die Einhaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer in Höhe von 716,26 € in Anspruch genommen und den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe in Höhe von 3.319,99 €, sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von 334,44 € für den Prüfungszeitraum 1.1.1999 bis 31.12.2001 nachgefordert. Die alleinige Gesellschafterin erkläre ihr Geschäftsführerentgelt gem. § 22 Z 2 EStG als Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Da im Prüfungszeitraum kein Unternehmerwagnis zu erkennen wäre, würden DB und DZ vorgeschrieben.

Dagegen wurde eine Berufung eingebracht. In der sehr zahlreichen und umfangreichen Judikatur und Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wäre mehrfach festgestellt worden, dass die DB und DZ-Pflicht dann verneint würde, wenn ein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko vom Geschäftsführer zu tragen sei. Im Erkenntnis vom 21.12.1999, Zl. 99/14/0255 werde festgestellt, dass bei einer Schwankungsbreite der Bezüge von 60 % das Unternehmerwagnis als so gravierend angesehen werde, sodass die Subsumierung als Einkünfte iSd. § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht mehr vorgenommen werden könne.

Laut schriftlichen Geschäftsführervertrag vom 20.1.1999 werde in Punkt 2 festgehalten, dass sich der Bezug bis auf Null reduzieren könne, wenn das negative EGT über 780.000,00 S betrage. Dies bedeute eine Schwankungsbreite der Bezüge von 100 %. Ebenfalls gebühre ihm 40 % des Mehrbetrages von 1 Million S übersteigendes EGT. In diesem Erkenntnis würde eindeutig festgestellt, dass ein deutlich ins Gewicht fallendes Risiko dann gegeben sei, wenn der erfolgsabhängige Geschäftsführerbezug einer Schwankungsbreite von mehr als 60 % unterliege. Im gegenständlichen Fall betrage diese Schwankungsbreite 100 %, da es zu keiner Deckelung nach unten komme und der Bezug daher bis auf Null reduziert werde. Nach Ansicht der Berufungswerberin könne daher die Subsumierung als Dienstnehmer iSd. § 47 Abs. 2 EStG 1988 nicht mehr vorgenommen werden, sodass die Bezüge nicht der DB-Pflicht unterliegen würden, da die selbständigen Elemente überwiegen würden. Berechnung: Basishonorar 312.000,00 S, negatives EGT im Ausmaß von 40 % sei vom Basishonorar abzuziehen, daher Reduktion auf Null möglich bei Eintritt eines großen wirtschaftlichen Misserfolges (negatives EGT von mehr als 780.000,00 S). Der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei zu entnehmen, dass man dann von einem nicht unerheblichen Unternehmerrisiko spreche, wenn dem Geschäftsführer ein solches Unternehmerrisiko treffe, dass er sowohl die Einnahmen als auch die Ausgabenseite maßgeblich beeinflussen könne und damit dem materiellen Erfolg weitgehend selbst gestalten könne. Im Erkenntnis vom 25.9.2001, Zl. 2001/14/0066 werde vom VwGH ausgeführt, dass dann ein wesentliches Unternehmerrisiko vorliege, wenn der Geschäftsführer in Anlehnung an den wirtschaftlichen Erfolg entlohnt werde und es tatsächlich zu unterschiedlichen Bezügen komme. In dieser Judikatur spreche man von 40 % vom Cashflow. Im gegenständlichen Fall sei im Geschäftsführervertrag verankert worden, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer eine Kürzung des Bezuges in Höhe von 40 % des negativen EGT hinnehmen müsse, wobei keine Untergrenze festgelegt worden sei, sodass es bei einem großen wirtschaftlichen Misserfolg zu einem gänzlichen Verlust des Bezuges komme. In Anlehnung an den wirtschaftlichen Parameter "EGT" sei es im Prüfungszeitraum zu keinen unterschiedlichen Geschäftsführerbezügen gekommen, da sich das Ergebnis innerhalb der Bandbreite bewegt habe. Die Berufungswerberin sei daher der Meinung, dass im Geschäftsführervertrag vom 20.1.1999 eine eindeutige Bestimmung enthalten sei, dass der Geschäftsführerbezug vom

1.	wirtschaftlichen Erfolg abhängig sei,
2.	es zu keiner wesentlichen Kürzung der Bezüge komme (Bandbreite 100 %),
3.	eindeutige wirtschaftliche Parameter festgelegt worden seien,
4.	es auch tatsächlich zu nicht unerheblichen Kürzungen gekommen sei (bei Erreichen der festgelegten Parameter).

Die Berufungswerberin sei daher der Meinung, dass das von der Rechtsprechung geforderte Element des Unternehmerwagnisses hier gegeben sei.

Zusammenfassend werde festgehalten, dass im gegenständlichen Fall nicht die im § 47 Abs. 2 EStG 1988 geforderten Merkmale eines Dienstverhältnisses vorhanden seien, insbesondere stehe ein großes Unternehmerwagnis der Subsumierung unter § 22 (2) 2 letzter Teilstrich entgegen. Unternehmerwagnis lt. VwGH vom 25.9.2001, Zl. 2001/14/0066, liege vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Steuerpflichtigen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, Fleiß, von der persönlichen Geschicklichkeit sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und der Steuerpflichtige für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen müsse. Dabei komme es auf die tatsächlichen Verhältnisse an. Im Vordergrund dieses Merkmales stehe, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmensschwankungen treffe. In diese Überlegungen einzubeziehen seien aber auch Wagnisse, die sich aus den Schwankungen bei nicht überwälzbaren Ausgaben ergeben würden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz 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 Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 1967 in der seit 1.1.1994 geltenden Fassung ist der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Die Bestimmung des § 41 FLAG 1967 definiert also die beitragspflichtigen Bezüge und soll gleichzeitig eine klare Abgrenzung von den beitragsfreien Bezügen gewährleisten. Auf Grund des eindeutigen Gesetzeswortlautes ist bei den beitragspflichtigen Bezügen von zwei Gruppen von Bezügen auszugehen:

1. Arbeitslöhne, die an Dienstnehmer iSd. § 47 Abs. 2 EStG 1988 gewährt werden.
2. Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd. § 22 Z 2 EStG 1988, die an Personen gewährt werden, die an Kapitalgesellschaften wesentlich beteiligt sind.

Der Verfassungsgerichtshof hat die Behandlung von Beschwerden, die sich gegen die Einbeziehung der Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen richteten, abgelehnt (vgl. VfGH vom 9. Juni 1998, B 286/98 und vom 24. Juni 1998, B 998/98 und B 999/98) und weiters auch die Anfechtungsanträge des Verwaltungsgerichtshofes mit den Erkenntnissen vom 1. März 2001, G 109/00, und vom 7. März 2001, G 110/00, abgewiesen.

Im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes v. 1. März 2001, G 109/00, wurde unter Zitierung der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis sind, im Fall der - auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführenden - Weisungsungebundenheit ihre Unterscheidungskraft verlieren und daher für die Lösung der Frage, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses im Vordergrund stehen, nicht brauchbar sind. Zu den Merkmalen, die in diesem Sinn vor dem Hintergrund der Weisungsungebundenheit ihre Indizwirkung zur Bestimmung des durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichneten Typusbegriffes des steuerlichen Dienstverhältnisses verlieren, gehören vor allem Folgende:

fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, Anwendbarkeit typischer arbeitsrechtlicher Vorschriften wie Arbeits- Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegation von bestimmten Arbeiten.

In dem dieser Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes unmittelbar nachfolgenden Erkenntnis vom 23.4.2001, ZI. 2001/14/0054, sowie 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 alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" vor allem auf folgende Kriterien abstellt:

- die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft,
- das Fehlen eines Unternehmerrisikos sowie
- eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung.

Schließlich ist der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 10.11.2004, ZI. 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. Im Falle der klar erkennbaren Eingliederung des Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft sind dann alle weiteren Merkmale, die vor dem Hintergrund einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis wären, für das Vorliegen des Tatbestandes nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 ebenso ohne Bedeutung wie die zivilrechtliche Gestaltung der Leistungsbeziehung zwischen Gesellschaft und tätigem Gesellschafter.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers 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 (vgl. die Erkenntnisse des VwGH vom 21.12.1999, 99/14/0255, vom 27.1. 2000, 98/15/0200, und vom 26.4.2000, 99/14/0339).

Im gegebenen Fall übt die Gesellschafter-Geschäftsführerin ihre Geschäftsführungstätigkeit unstrittig seit vielen Jahren aus. Das Merkmal ihrer Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft ist daher gegeben. Das von der Berufungswerberin als Argument angeführte Unternehmerrisiko geht mangels rechtlicher Relevanz der vorgetragenen Sachverhalte ins Leere.

Auf Grund dieser Feststellungen weist die Tätigkeit der wesentlich beteiligten Geschäftsführerin somit - unter Außerachtlassung der Weisungsgebundenheit - die Merkmale eines Dienstverhältnisses auf, sodass die von der Gesellschaft bezogenen Vergütungen als Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind.

Aus den angeführten Gründen war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Linz, am 14. April 2005