



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Stb., vom 29. Juni 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes X vom 6. Juni 2001 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum Jänner 1997 bis Dezember 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat mit Haftungs- und Abgabenbescheid vom 6.6.2001 den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen in Höhe von € 5.526,77 sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von € 580,44 für den Zeitraum Jänner 1997 bis Dezember 2000 nachgefordert, weil die an den wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer zugeflossenen Vergütungen nach § 41 Abs. 2 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 sowie § 22 Z 2 Einkommensteuergesetz 1988 dem Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu unterwerfen seien.

Dagegen wurde eine Berufung eingebracht. Der Verwaltungsgerichtshof habe mit Erkenntnis vom 23.4.2001, 2001/14/0054, im Hinblick auf das Vorliegen eines Dienstverhältnisses vor allem auf folgende Kriterien abgestellt: Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft sowie das Fehlen des Unternehmerwagnisses.

Eine GmbH werde durch den oder die Geschäftsführer vertreten, wobei dieser die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes anzuwenden habe. Dies bedinge notwendigerweise das Kennen seiner Entscheidungsgrundlagen, welche ihm nur im Rahmen seiner Geschäftsführung zur Kenntnis gelangen würden. Er müsse sich also den Überblick

verschaffen und sei dadurch in den geschäftlichen Organismus eingebunden. Unbestritten sei, dass Geschäftsführungsagenden z.B. auch durch bloßen Auftrag oder Werkvertrag von Geschäftsführern wahrgenommen werden könnten, ebenso wie nicht automatisch Entgeltlichkeit vorliegen müsse. Es würde nun dem Gleichheitsprinzip widersprechen, wenn für ein und dieselbe Agenda der mit individuellem Auftrag betraute Geschäftsführer kein und der ständig betraute Geschäftsführer ein Dienstnehmer wäre. Insofern werde dieses Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der GmbH für sich alleine nicht zur Entscheidung über das Vorliegen einer Dienstnehmerstellung ausreichen. Hinsichtlich des Vorliegens eines Unternehmerwagnisses wären die genauen Umstände des konkreten Falles zur Beurteilung heranzuziehen. Die Geschäftsführer-Entscheidungen würden im Ergebnis der GmbH münden. Andauernde schlechte wirtschaftliche Ergebnisse würden eine Erhöhung der Verbindlichkeiten bedingen, eventuell sogar eine Insolvenz. Regelmäßig würde diesfalls von den finanzierenden Banken eine Besicherung seitens des Gesellschafter-Geschäftsführers hereingenommen werden. Ein "normaler" Dienstnehmer, der kein Unternehmerwagnis trage, werde wohl nie für Bankschulden seines Dienstgebers Sicherheiten hingeben müssen. Ganz im Gegenteil, im Insolvenzfall seines Dienstgebers erhalte er seinen Lohnausfall durch IESG-Fonds und sodann vom AMS in Form von Arbeitslosenbezug ersetzt. Dem Allein-Gesellschafter-Geschäftsführer sei dieser Anspruch verwehrt, mangels Beiträgen zur Arbeitslosenversicherung und zum IESG-Fonds, weil nach dem GSVG erhalte er im Insolvenzfall keinerlei Leistungen. Vielmehr würden ihn höchstpersönliche Haftungen aus seiner GF-Tätigkeit (nicht nur deliktische) treffen, wie jene gegenüber der Finanzbehörde (§§ 9, 80 BAO), der Gebietskrankenkasse, nach dem URG, aus culpa in contrahendo, gem. § 72 a KO, sowie gegenüber der Gesellschaft selbst, wobei letztere Haftung nicht den begünstigenden Bestimmungen des DHG unterliegen würde. Im Ergebnis könne somit den GF - wirtschaftlich betrachtet - eine ebensolche Haftung wie einen Einzelunternehmer treffen, welche für ihn zur wirtschaftlichen Existenzvernichtung führen könne. Keinen (abhängigen) Dienstnehmer würde solch eine Haftung treffen. In unserer wirtschaftlich kurzlebigen Zeit könne sich der Erfolg eines Unternehmens in wenigen Jahren umdrehen. Das Risiko und somit das Wagnis würde zur Gänze den Unternehmer treffen. Im konkreten Fall treffe ein Totalverlust einmal des wesentlich Beteiligten als Gesellschafter, einmal als Geschäftsführer aus den vorbeschriebenen Haftungen und einmal aus gegebenen Sicherheiten z.B. gegenüber den Banken. Somit verbliebe für ihn, selbst wenn die GmbH bereits liquidiert wäre, die persönliche Haftung für Schulden der GmbH. Er würde keine Arbeitslose und keine IESG-Leistungen erhalten und wäre in der Kette jener, der das wirtschaftliche Wagnis = Verlust zu tragen hätte. Im Ergebnis wäre er völlig gleichgestellt mit einem Einzelunternehmer. Somit trage er zu einem großen Teil das Unternehmerwagnis. Die vom VwGH geforderten "alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" würden nicht vorliegen, er sei kein Dienstnehmer und habe keine DB und DZ-Pflicht zu tragen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 7.11.2001 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Auf Grund der rechtsgültigen Bestimmungen des § 41 FLAG bzw. § 222 Abs. 7 Wirtschaftskammergesetz und der bisherigen Rechtsprechung des VfGH und des VwGH zur DB und DZ-Pflicht sei der Antrag auf Herabsetzung des DB und DZ bezüglich der Bezüge der Geschäftsführer abzuweisen.

Im Vorlageantrag weist die Berufungswerberin nochmals auf die Tragung des Unternehmerwagnisses durch den Gesellschafter-Geschäftsführer hin. Auf Grund der vorhandenen Kredite habe dieser persönliche Bürgschaften nach § 1357 ABGB in Millionenhöhe gegenüber der die GmbH finanzierende Bank übernommen. Kein abhängiger Dienstnehmer würde solch ein Wagnis eingehen und im Falle des Scheiterns des Unternehmens habe der Gesellschafter-Geschäftsführer mit seiner ganzen Person und seinem ganzen Vermögen zu haften. Das Unternehmerwagnis treffe ihn diesfalls genau so wie einen Einzelunternehmer (der aber keine DB- und DZ-Pflicht hätte).

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, Zl. 2001/14/0054, sowie in zahlreichen späteren Urteilen 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, Zl. 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 der Geschäftsführer der Berufungswerberin seine Geschäftsführungstätigkeit unstrittig seit vielen Jahren aus. Das Merkmal seiner 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 des wesentlich beteiligten Geschäftsführers 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 18. Februar 2005