



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der R, vertreten durch F, vom 24. September 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen vom 20. September 2002, betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 1999 bis 31. Dezember 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer bei der Berufungswerberin durchgeführten Lohnsteuerprüfung über die Zeit vom 1. Jänner 1999 bis 31. Dezember 2001 wurde u.a. festgestellt, dass die an den zu 100 % beteiligten Geschäftsführer bezahlten Vergütungen (1999 nur SV-Beitrag von S 170.842,--, 2000 S 806.500,-- und 2001 S 500.000,--) nicht in die Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einbezogen worden seien.

Auf Grund dieser Feststellung wurde mit Abgabenbescheid vom 20. September 2002 der auf die Geschäftsführervergütungen entfallende Dienstgeberbeitrag (€ 4.831,29 = S 66.480,--) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (€ 479,57 = S 6.599,03) nachgefordert.

Die dagegen vom bevollmächtigten Vertreter eingebrachte Berufung richtet sich nur gegen die Vorschreibung von DB und DZ von den Geschäftsführervergütungen der Jahre 2000 und 2001 in Höhe von S 58.793,-- an DB und S 5.779,-- an DZ. Der Gesellschafter-Geschäftsführer habe bis 1999 eine monatliche Entlohnung bezogen, so dass alle Merkmale eines

Dienstverhältnisses vorgelegen seien. Ab 2000 sei die Entlohnung auf Grund eines Werkvertrages erfolgt. Entlohnung S 500.000,-- pro Jahr einschließlich Sozialversicherung und Auslagenersätze, zuzüglich einer Prämie von 20 %, allerdings mit der Einschränkung, dass durch die Zahlung des Geschäftsführerbezuges kein Verlust entstehe und die Bankschulden S 15.000.000,-- nicht übersteigen würden. Die Berechnung der Entlohnung könne daher erst nach Ermittlung des Bilanzergebnisses erfolgen, da kein Fixum bestehe. Ergebe das Bilanzergebnis einen Verlust betrage der Geschäftsführerbezug Null. Nach der Rechtsprechung des VwGH (z.B. Erk. v. 19.12.2001, 2001/13/0086) komme dem Vorliegen bzw. Fehlen des Unternehmerwagnisses wesentliche Bedeutung zu. In den Jahren 2000 und 2001 habe die Geschäftsführerentlohnung S 806.500,-- und S 500.000,-- betragen = 62 % Entlohnung bzw. 38 % Verminderung. Bereits diese Schwankungen würden auf ein Unternehmerrisiko hinweisen. Das wesentlichere Unternehmerrisiko liege jedoch darin, dass bei Verlust der Geschäftsführerbezug Null betrage und daher die bezahlten GSVG-Beiträge und Auslagen einen Verlust an selbständiger Arbeit ergeben würden. Die Berufungswerberin handle mit Baustoffen und sei daher sehr konjunkturabhängig. Bereits geringe Umsatz- oder Preisminderungen würden bei der GmbH einen Verlust ergeben. Da bei einem Verlust der Geschäftsführerbezug Null betrage, liege auch beim Geschäftsführer ein wesentliches Unternehmerrisiko vor. Damit fehle aber ein wesentliches Merkmal der in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 geforderten Merkmale eines Dienstverhältnisses, so dass keine Verpflichtung zur Entrichtung von DB und DZ bestehe.

In der ausführlich begründeten, abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 20. Februar 2003 führte das Finanzamt ua. aus, dass beim wesentlich beteiligten Geschäftsführer eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft gegeben sei und kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis vorliege. Daher seien die von der Gesellschaft bezogenen Vergütungen in die Beitragsgrundlage des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen gewesen.

Durch den Vorlageantrag vom 12. März 2003, in dem auch ein Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gestellt wurde, gilt das Rechtsmittel wiederum als unerledigt.

Mit Eingabe vom 12. Mai 2005 wurde auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

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 alle Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Abs. 3 des § 41 FLAG bestimmt, dass der Beitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen ist. Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

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 EStG) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Die gesetzliche Grundlage für die Erhebung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag bildet § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (WKG).

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 in den Dienstgeberbeitrag nach dem FLAG richteten, abgelehnt (vgl. 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 verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis seien, 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- und Urlaubsregelung, Abfertigung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz, sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegation von bestimmten Arbeiten (vgl. dazu insbesondere VwGH 23.4.2001, 2001/14/0052, 2001/14/0054, vom 10.5.2001, 2001/15/0061 und vom 17.10.2001, 2001/13/0197).

Die rechtlichen Voraussetzungen der Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018, klargestellt. Danach stützt sich die Feststellung, ob "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" vorliegen, nur mehr auf die gesetzliche Definition eines steuerrechtlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG 1988. Da in dieser Legaldefinition das steuerliche 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. **Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen eines Unternehmerrisikos oder einer als "laufend" zu erkennenden Lohnzahlung, kann nur in solchen Fällen Bedeutung zukommen, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes nicht klar zu erkennen wäre.** Wie der Verwaltungsgerichtshof in dem angeführten Erkenntnis unter Hinweis auf seine Vorjudikatur weiter ausgeführt hat, wird von einer Eingliederung jedoch in aller Regel auszugehen sein, weil dieses Merkmal bereits durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt wird, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird. Unerheblich ist dabei, ob der Geschäftsführer im operativen Bereich der Gesellschaft oder im Bereich der Geschäftsführung tätig ist (vgl. VwGH-Erk. 15.12.2004, 2003/13/0067).

Wie aus der Niederschrift vom 17. September 2002 hervorgeht, obliegt dem Geschäftsführer neben der Kundenbetreuung, der Einkauf, die Auftragsabwicklung, die Fakturierung, Auftragskalkulation, die Personaldisposition usw.. Das Merkmal der Eingliederung in den Organismus des Betriebes ist durch die kontinuierliche und laut Firmenbuch bereits seit dem Jahr 1998 erfolgte Ausübung der Geschäftsführungstätigkeit gegeben.

Der im gegenständlichen Fall zur Anwendung kommende Steuertatbestand stellt nicht darauf ab, welchem Vertragstyp das Zivilrecht das konkrete Anstellungsverhältnis des Geschäftsführers zuordnet (VwGH 10.5.2001, 2001/15/0061). Daher hat der abgeschlossene Werkvertrag keine Bedeutung.

Auf den Umstand, ob der Gesellschafter-Geschäftsführer ein Unternehmerwagnis getragen hat oder nicht, kommt es nach den Ausführungen des verstärkten Senates nicht mehr an (vgl. auch VwGH 23.11.2004, 2004/15/0068 u.v. 20.1.2005, 2004/14/0055).

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 des

Geschäftsführers als Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind.

Die Berufung war als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 17. Mai 2005