



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A., vom 20. Oktober 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 12. Oktober 2005, betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und Säumniszuschlag vom Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 2002 bis 31. Dezember 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer bei der Berufungswerberin durchgeführten Lohnsteuerprüfung über die Zeit vom 1. Jänner 2002 bis 31. Dezember 2004 wurde u.a. festgestellt, dass die an die im Prüfungszeitraum wesentlich (70 % und 30 %) beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer gewährten Vergütungen nicht in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einbezogen worden seien.

Auf Grund dieser Feststellung wurde der Rechtsmittelwerberin mit den Abgabenbescheiden vom 12. Oktober 2005 u.a. der auf die Bezüge der beiden Geschäftsführer entfallende Dienstgeberbeitrag (€ 675,-- für 2002, € 1.845,-- für 2003 und € 2.979,-- für 2004) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (€ 58,50 für 2002, € 155,80 für 2003 und € 251,56 für 2004) sowie der auf den Dienstgeberbeitrag entfallende Säumniszuschlag zur Zahlung vorgeschrieben.

Dagegen wurde durch die bevollmächtigte Vertreterin fristgerecht berufen und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung sowie die Entscheidung durch den gesamten Senat beantragt. Ein Geschäftsführer könne seine Arbeitskraft nicht schulden, weil er der Gesellschaft nur eine Leistung schulde, die darin bestehe, ihr Unternehmen zu führen. Weiters fehle es an der Weisungsgebundenheit, weil sich ein Gesellschafter-Geschäftsführer mit einer Beteiligung von 30 % bzw. 70 % selbst keine Weisungen erteilen könne. Weiters stehe es dem Geschäftsführer frei, wann und wo er arbeite und mangels fester Arbeitszeit sei er auch nicht in die organisatorische Struktur der Gesellschaft eingegliedert. Der Geschäftsführer habe keinen Urlaubsanspruch, sondern er könne sich die Freizeit so einteilen, wie es die Abläufe im Unternehmen zulassen würden. Es stehe dem Geschäftsführer frei sich vertreten zu lassen. Weiters werde angeführt, dass die Gesellschafter-Geschäftsführer ein erhebliches Unternehmerrisiko tragen würden, das dazu führen könne, dass der Geschäftsführerbezug € 0,00 sein könne. Der VwGH halte im Erk. v. 10.11.2004, 2003/13/0018 die Argumente der Weisungsfreiheit, der örtlichen und zeitlichen Ungebundenheit, der Vertretungsbefugnis, das Fehlen eines Urlaubsanspruches bzw. sozialrechtliche Ansprüche und das Unternehmerrisiko für unbeachtlich. Entscheidende Bedeutung messe er einzig und allein der Eingliederung in die Organisation des Unternehmens zu. Diese Betrachtungsweise halte die bevollmächtigte Vertreterin nicht für gesetzeskonform und es würden sich daher folgende Fragen von verfassungsrechtlicher Relevanz ergeben (vgl. Dr. Wolf Dieter Arnold im SWK-Heft 1, Seite 26 ff).

1. Sei es gesetzlos, die Dienstgeberbeitragspflicht allein auf eine Eingliederung zu stützen? – bejahendenfalls
2. sei es sachlich gerechtfertigt, die Dienstgeberbeitragspflicht allein auf eine Eingliederung zu stützen? – bejahendenfalls
3. welchen Umfang müsse die Eingliederung von Verfassungs wegen haben, damit sie sachlich gerechtfertigt die vorerwähnte Abgabepflicht begründe?

Es entspreche einem – nach Auffassung des Verfassungsgerichtshofes zutreffenden – Verständnis der Gesetzeslage, das die Begriffe der Selbständigkeit bzw. Unselbständigkeit und des Dienstverhältnisses bzw. des Arbeitnehmers im steuerlichen Sinn nicht als durch § 47 EStG abschließend definiert ansehe, sondern als durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichnete Typusbegriffe deute. Solchen Typusbegriffen seien aber die realen Erscheinungen nicht zu subsumieren, sondern an Hand einer Vielzahl von Merkmalen zuzuordnen, wobei nicht stets alle Merkmale in gleicher Intensität ausgebildet sein müssten und die Entscheidung letztlich nach dem Gesamtbild zu erfolgen habe.

Mit Eingabe vom 5.3.2007 wurde auf die Entscheidung durch den gesamten Senat und 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, vom 24.6.1998, B 998/98 und B 999/98) und weiters die Anfechtungsanträge des Verwaltungsgerichtshofes mit den Erkenntnissen vom 1.3.2001, G 109/00 und vom 7.3.2001, G 110/00 abgewiesen. Auch nach Ergehen des Erkenntnisses des verstärkten Senates des Verwaltungsgerichtshofes vom 10.11.2004 ist der VfGH der Argumentation von Arnold nicht gefolgt und hat mit den Beschlüssen vom 7.6.2005, B 54/05 und B 1617/04 und vom 6.6.2006, B 161/06, die Behandlung derartiger Beschwerden abgelehnt.

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. Nach den Entscheidungsgründen des genannten Erkenntnisses kommt bei der Frage, ob Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 erzielt werden, entscheidende Bedeutung dem Umstand zu, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert 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. 23.2.2005, 2004/14/0056). Im vorliegenden Fall ist das Merkmal der Eingliederung in den Organismus des Betriebes durch die kontinuierliche und laut Firmenbuch bereits sei dem Jahr 2002 bis heute beim Erstgeschäftsführer und vom Jahr 2002 bis Jänner 2006 bei der Zweitgeschäftsführerin erfolgten Ausübung der Geschäftsführungstätigkeit gegeben.

Ist, wie im vorliegenden Fall, das primär zu prüfende Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Berufungswerberin unbestritten gegeben, kommt es nach den Ausführungen des verstärkten Senates und der weiteren Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf die anderen Merkmale, insbesondere hinsichtlich des Unternehmerrisikos nicht mehr an (vgl. auch VwGH 23.11.2004, 2004/15/0068, 23.9.2005, 2005/15/0110, 15.11.2005, 2001/14/0118 u.v. 26.1.2006, 2005/15/0152). In diesem Zusammenhang wird auch auf das VwGH-Erkenntnis vom 31.3.2005, 2002/15/0029, eine 30 %ige Beteiligung betreffend, hingewiesen.

Auf Grund dieser Feststellungen weist die Tätigkeit der wesentlich beteiligten Geschäftsführer somit – unter Außerachtlassung der Weisungsgebundenheit – die Merkmale eines

Dienstverhältnisses auf, sodass die von der Gesellschaft bezogenen Vergütungen der Geschäftsführer als Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind.

Folglich besteht auch die Vorschreibung von Säumniszuschlag für den Dienstgeberbeitrag zu Recht.

Die Berufung war als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 14. März 2007