



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid des Finanzamtes für den 9., 18. und 19. Bezirk und Klosterneuburg in Wien betreffend Festsetzung von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum vom 1. Jänner 1998 bis 31. Dezember 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung.

Im Zuge einer den Streitzeitraum umfassenden Lohnsteuerprüfung stellte der Prüfer fest, dass für die Geschäftsführerbezüge des zu 100% an der Bw. beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nicht entsprechend der ab 1994 geänderten Rechtslage für die Jahre 1998 bis 2000 abgeführt wurden. Es wurden daher für folgende Beträge die im Spruch des Bescheides genannten Abgaben nachgefordert (alle Beträge in ATS):

Jahr	Gf - Bezug	SV	SB-Pkw	BMGrL	DB	DZ
1-12/1998	360.000,-	38.200,-	84.000,-	482.200,-	21.699,-	2.556,-
1-12/1999	480.000,-	131.714,-	84.000,-	695.714,-	31.307,-	3.687,-
1-12/2000	834.480,-	194.468,-	84.000,-	1.112.948,-	50.083,-	5.787,-

In der dagegen erhobenen Berufung brachte die Bw. vor, Herr B.S. sei handels- und gewerberechtlicher Geschäftsführer und einziger Gesellschafter der Bw.. Als solcher unterliege er weder einer Weisung eines Gesellschaftsorgans noch des Gesellschaftsvertrages. Im Übrigen fehlten sämtliche Merkmale eines Dienstverhältnisses wie feste Entlohnung, feste Arbeitszeit- und Urlaubsregelung. Weiters sei keine Kontinuität in der Auszahlung geldwerter Mittel ersichtlich, was bedeute, dass die Höhe derselben allein vom Geschäftsführer selbst ohne Zusammenhang mit konkret erbrachten Arbeitsleistungen festgesetzt werde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Entsprechend der Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 geltenden Fassung BGBl. Nr. 818/1993 sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis i.S.d. § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen i.S.d. § 22 Z 2 EStG 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG idF BGBl. Nr. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art i.S.d. § 22 Z 2 EStG 1988.

Nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus 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 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Die Regelung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, findet sich für das Jahr 1998 in § 57 Abs. 7 und 8 des Handelskammergesetzes (HKG), für die Jahre 1999 und 2000 in § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (WKG).

Wie der Verwaltungsgerichtshof seit den Erkenntnissen vom 18.9.1996, 96/15/0121, und vom 20.11.1996, 96/15/0094, in ständiger Rechtsprechung erkennt, ist dem in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 enthaltenen Tatbestandsmerkmal "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" das Verständnis beizulegen, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses gegeben sein müssen. Dabei ist allerdings das Vorliegen der auf Grund des gesellschaftsrechtlichen Verhältnisses fehlenden Weisungsgebundenheit anzunehmen. Sodann ist zu beurteilen, ob die Voraussetzungen der Unselbständigkeit oder jene der Selbständigkeit im Vordergrund stehen (vgl. VwGH vom 10.5.2001, 2001/15/0061).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. dazu die im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1.3.2001, G 109/00, zitierte Judikatur) stellt das steuerliche Dienstverhältnis auf die Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers sowie das des Fehlens des Unternehmerwagnisses ab; nach dieser Rechtsprechung ist in Zweifelsfällen zudem auf weitere Kriterien (wie beispielsweise laufenden Arbeitslohn, fixen Arbeitsort, feste Urlaubseinteilung) abzustellen. Der Begriff des steuerlichen Dienstverhältnisses ist somit ein durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichneter Typusbegriff. Solchen Typusbegriffen sind die realen Erscheinungen an Hand einer Mehrzahl von Merkmalen zuzuordnen, wobei nicht stets alle Merkmale in gleicher Intensität ausgebildet sein müssen und die Entscheidung letztlich nach dem Gesamtbild zu erfolgen hat (vgl. nochmals das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes G 109/00).

Der Verfassungsgerichtshof hat im zitierten Erkenntnis G 109/00 darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis wären, im Falle 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. Ebenso hat der Verfassungsgerichtshof aufgezeigt, dass dies insbesondere für die Merkmale der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens und des Fehlens des Unternehmerwagnisses nicht zutrifft. Zu den Merkmalen, die in diesem Sinn vor dem Hintergrund der Weisungsungebundenheit ihre Indizwirkung verlieren, gehören nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor allem folgende (vgl. hierzu auch Arnold, ÖStZ 2000, 639f): fixe Arbeitszeit (VwGH vom 22.9.2000, 2000/15/0075, VwGH vom 30.11.1999, 99/14/0270, und VwGH vom 27.7.1999, 99/14/0136), fixer Arbeitsort (VwGH vom 30.11.1999, 99/14/0226), arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit (VwGH vom 24.2.1999, 98/13/0014), Anwendbarkeit typisch arbeitsrechtlicher Vorschriften, wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz (VwGH vom 26.4.2000, 99/14/0339, VwGH vom 27.1.2000, 98/15/0200), sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegation von bestimmten Arbeiten (VwGH v. 26.4.2000, 99/14/0339).

Zusammenfassend kann somit, wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 23.4.2001, 2001/14/0054, zu Recht erkannt hat, festgestellt werden, dass das in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 normierte Vorliegen der sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses abgesehen vom hinzuzudenkenden Merkmal der Weisungsgebundenheit vor allem auf folgende Kriterien abstellt:

- Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft
- Fehlen des Unternehmerwagnisses
- laufende (wenn auch nicht notwendig monatliche) Entlohnung.

Bei der Anwendung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 ist ausgehend (vor allem) von den im letzten Absatz genannten Kriterien zu beurteilen, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die für ein Dienstverhältnis sprechenden Kriterien im Vordergrund stehen (vgl. VwGH vom 23.4.2001, 2001/14/0054 und 2001/14/0052).

Eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. des wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesses dieses Organismus ausüben muss. Im vorliegenden Fall spricht die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung für die Eingliederung des B.S. in den geschäftlichen Organismus der Bw. (vgl. VwGH vom 23.4.2001, 2001/14/0054 und 2001/14/0052).

Ein Unternehmerwagnis liegt vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Steuerpflichtigen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der persönlichen Geschicklichkeit sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und der Steuerpflichtige für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen muss (vgl. VwGH vom 23.4.2001, 2001/14/0054 und 2001/14/0052).

Das Vorbringen der Bw., es sei keinerlei Kontinuität in der Auszahlung der Geschäftsführerbezüge ersichtlich, geht in Anbetracht der Tatsache, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer im Streitzeitraum folgende regelmäßige "Entnahmen" tätigte, ins Leere:

2.1.1998	20.000,-
2.2.1998	20.000,-
2.3.1998	20.000,-
1.4.1998	20.000,-
4.5.1998	20.000,-
2.6.1998	20.000,-
1.7.1998	20.000,-
3.8.1998	20.000,-
1.9.1998	20.000,-
1.10.1998	20.000,-
2.11.1998	20.000,-
1.12.1998	20.000,-
4.1.1999	20.000,-
1.2.1999	40.000,-
1.3.1999	40.000,-

1.4.1999	40.000,-
3.5.1999	40.000,-
1.6.1999	40.000,-
1.7.1999	40.000,-
2.8.1999	40.000,-
1.9.1999	40.000,-
1.10.1999	40.000,-
2.11.1999	40.000,-
1.12.1999	40.000,-
3.1.2000	40.000,-
1.2.2000	40.000,-
3.4.2000	40.000,-
2.5.2000	40.000,-
2.6.2000	40.000,-
3.7.2000	40.000,-
1.8.2000	40.000,-
1.9.2000	40.000,-
2.10.2000	40.000,-
2.11.2000	40.000,-
1.12.2000	40.000,-

Die oben angeführten regelmäßigen Entnahmen lassen den Schluss gerechtfertigt erscheinen, dass B.S. in seiner Funktion als Geschäftsführer ein tatsächliches, ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko nicht getroffen hat. Dass sich ein Unternehmerrisiko aus stark schwankenden und ins Gewicht fallenden Ausgaben ergeben hätte, wird in der Berufung nicht vorgebracht und ist auch aus der Aktenlage nicht ersichtlich, zumal auch die Sozialversicherungsbeiträge von der Bw. getragen wurden.

Der in der Berufung aufgezeigte Umstand, dass für den Gesellschafter-Geschäftsführer keine feste Arbeitszeit- und Urlaubsregelung bestehe und er keinen Weisungen unterliege, ist im Hinblick auf die obigen Ausführungen nicht entscheidungswesentlich.

Im Hinblick auf die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus, das Fehlen eines relevanten Unternehmerrisikos und die laufende Entlohnung wurde die Betätigung des Geschäftsführers zu Recht als solche im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 qualifiziert und daraus die Rechtsfolgen hinsichtlich Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag gezogen.

Wien, 7. April 2003