



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der G., vertreten durch D., vom 8. Juli 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 8. Juni 2004, betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 1999 bis 31. Dezember 2000 und vom 1. Jänner 2002 bis 31. Dezember 2002 sowie Säumniszuschlag für den letztgenannten Zeitraum entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer bei der Berufungserberin durchgeführten Lohnsteuerprüfung über die Kalenderjahre 1999 bis 2003 wurde festgestellt, dass die an den wesentlich (100 %) beteiligten Geschäftsführer bezahlten Vergütungen (€ 266.960,-- für 1999, € 66.823,-- für 2000 und € 217.804,-- für 2002) nicht in die Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einbezogen worden seien.

Auf Grund dieser Feststellung wurde mit den Abgabenbescheiden vom 8. Juni 2004 der auf die Geschäftsführerbezüge entfallende Dienstgeberbeitrag (€ 12.013,-- für 1999, € 3.007,-- für 2000 und € 9.801,-- für 2002) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (€ 1.281,-- für 1999, € 301,-- für 2000 und € 849,-- für 2002) sowie 2 % Säumniszuschlag von der

Dienstgeberbeitragsnachforderung 2002 (€ 196,02) und 2 % Säumniszuschlag von der DZ-Nachforderung 2002 (€ 16,98) festgesetzt.

Dagegen wurde durch die bevollmächtigte Vertreterin fristgerecht berufen. Im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18.7.2001, 2001/13/0081 würden die Merkmale eines

Dienstverhältnisses im Zusammenhang mit § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG genannt. Demnach müsse – bezogen auf die tatsächlich vorzufindenden Verhältnisse – feststehen,

- dass der Gesellschafter-Geschäftsführer zufolge kontinuierlicher und über einen längeren Zeitraum andauernder Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in den Organismus des Betriebes seiner Gesellschaft eingegliedert sei,
- dass ihn weder das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen noch jenes der Schwankungen ins Gewicht fallender nicht überwälzbarer Ausgaben treffe und
- dass er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhalte.

Im Geschäftsführer-Werkvertrag werde das Honorar für die Geschäftsführertätigkeit mit 30 % des Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der Berufungswerberin vor Abzug der Geschäftsführungskosten festgesetzt. Weiters sei vereinbart worden, dass A-conto-Zahlungen angefordert werden könnten, welche jedoch vom Geschäftsführer zurückzufordern seien, soweit sie das laut Endabrechnung zustehende Honorar übersteigen würden. Nachdem das Honorar vom Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der Rechtsmittelwerberin (vor Abzug der Geschäftsführungskosten) abhängig sei, trage der Geschäftsführer ein wesentliches Unternehmerrisiko. Seine Einkünfte würden nämlich unmittelbar und linear vom Erfolg des Unternehmens abhängen. Das Risiko von ins Gewicht fallender Einkommensschwankungen liege somit auf Gesellschafts- und Geschäftsführerebene sowohl einnahmen- als auch ausgabenseitig vor. Diese gravierenden, ins Gewicht fallenden Einkommensschwankungen seien seitens des Lohnsteuerprüfers hinsichtlich der Jahre 2001 und 2003 festgestellt worden, in denen die Bemessungsgrundlage Null betragen habe. Auch eine Eingliederung in den Organismus des Betriebes sei nicht gegeben, da der Geschäftsführer nur lenkend und kontrollierend tätig sei und seine Entscheidungen regelmäßig von Außen treffe. Der Gesellschafter-Geschäftsführer sei hauptberuflich in einem fremden Unternehmen tätig und wohne auch mehrere Kilometer vom Betrieb entfernt. Er übe keine Funktion im Rahmen der operativen betrieblichen Tätigkeit der Einschreiterin aus. Da somit im konkreten Fall alle entscheidungsrelevanten Voraussetzungen gegen eine sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisende Beschäftigung sprechen würden, nämlich: keine organisatorische Eingliederung, Vorliegen eines Unternehmerwagnisses und keine laufende Entlohnung, sei keine Dienstnehmereigenschaft im Sinne des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 und deshalb auch keine DB- und DZ-Pflicht gegeben. Beantragt werden die Aufhebung

der angefochtenen Bescheide, die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat.

Das Finanzamt wies mit einer sehr ausführlich begründeten Berufungsvorentscheidung vom 27. August 2004 das Rechtsmittel als unbegründet ab, wobei es hinsichtlich der Eingliederung des Gesellschafter-Geschäftsführers in den Betrieb der Einschreiterin folgendes ausführte:

Eine Eingliederung in den Betrieb habe entgegen der Ansicht der Berufungswerberin vorgelegen, weil nach der Rechtsprechung des VwGH eine solche dann gegeben sei, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bilde und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben müsse. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben des Geschäftsführung spreche für die Eingliederung (VwGH-Erk. 23.4.2001, 2001/14/0054). Der Umstand, dass der Geschäftsführer auch für ein anderes Unternehmen tätig sei und mehrere Kilometer vom Betrieb entfernt wohne, habe genauso wenig Einfluss auf diese Beurteilung wie der Umstand, dass sich der Geschäftsführer bei seiner Tätigkeit vertreten lassen könne. Dies sei bei leitenden Angestellten nicht unüblich und stehe einem Dienstverhältnis eines Geschäftsführers nicht entgegen.

Der Vorlageantrag vom 30. September 2004, mit dem das Rechtsmittel wiederum als unerledigt gilt, setzt sich ausführlich mit dem Vorliegen eines Unternehmerwagnisses auseinander.

Mit Eingabe der bevollmächtigten Vertreterin vom 3. März 2006 wurden die in der Berufung gestellten Anträge auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung und auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat des UFS zurückgezogen.

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 Delegierung 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

Gesellschafter 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). Das Merkmal der Eingliederung in den Organismus des Betriebes ist durch die kontinuierliche und laut Firmenbuch bereits seit dem Jahr 1996 erfolgte Ausübung der Geschäftsführungstätigkeit gegeben. Im Übrigen wird zu diesem Punkt auf die unwidersprochenen Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung verwiesen.

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 am 2.12.1998 abgeschlossene "Geschäftsführer-Werkvertrag" keine Bedeutung.

Ist das primär zu prüfende Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Berufungswerberin gegeben, kommt es nach den Ausführungen des verstärkten Senates und der weiteren Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf die von der Rechtsmittelwerberin vorgetragenen Argumente, 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).

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. Somit besteht auch die Vorschreibung von Säumniszuschlag für die Dienstgeberbeiträge 2002 zu Recht.

Die Berufung war als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 14. März 2006