

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Erwin Huber, 5280 Braunau, Stadtplatz 56, vom 3. Oktober 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Braunau am Inn vom 17. September 2003 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 1999 bis 2002 sowie die Säumniszuschläge für die Jahre 2000 bis 2002 entschieden:

- 1) Der Berufung gegen die Bescheide über die Jahre 2000 und 2001 wird stattgegeben.
Die Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.
- 2) Die Berufung gegen die Bescheide über die Jahre 1999 und 2002 wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat mit Bescheide vom 17.9.2003 den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen in Höhe von € 1.046,49 und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von € 111,63 für das Jahr 1999, den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen in Höhe von € 3.106,76 und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von € 310,68 für das Jahr 2000, den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen in Höhe von € 2.616,22 und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von € 249,99 für das Jahr 2001 sowie den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen in Höhe von € 5.962,50 und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von € 516,75 für das Jahr 2002 nachgefordert.

Weiters wurden für die Jahre 2000 bis 2002 2 %ige Säumniszuschläge für die zuwenig

abgeführten Dienstgeberbeiträge festgesetzt (2000: € 62,14; 2001: € 52,32; 2002: € 119,25). Der wesentlich Beteiligte sei auch Geschäftsführer bei einer anderen GmbH. Die daraus entstandenen Honorare seien bis dato nicht in der Bemessungsgrundlage für DB und DZ erfasst. Ebenso seien die verrechneten Honorare von der wesentlich beteiligten Gesellschafterin bisher nicht erfasst worden. Gem. § 41 Abs. 3 FLAG idF BGBI 1993/818 sei der Dienstgeberbeitrag (und auch der Zuschlag zum DB) von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne seien dabei Bezüge gem. § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988, sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 EStG 1988. Gem. § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 würden zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art gehören, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisende Beschäftigung gewährt würden.

Dagegen wurde vom steuerlichen Vertreter der Berufungswerberin eine Berufung eingebracht. Der Gesetzgeber habe nicht schlechthin Beschäftigungsvergütungen jeder Art von wesentlich beteiligten Gesellschaftern in die Abgabenpflicht einbezogen, sondern nur Vergütungen für eine Beschäftigung, die - abgesehen von der allenfalls fehlenden Weisungsgebundenheit - die Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweise. Die Merkmale eines Dienstverhältnisses würden bei den Tätigkeiten, die seine Mandanten für die Berufungswerberin geleistet hätten, aus folgenden Gründen nicht vorliegen:

Dienstnehmer würden (bereits) dafür entlohnt, dass sie ihre Arbeitskraft dem Arbeitgeber zur Verfügung stellen würden und nicht an geschäftlichen Verlusten ihres Arbeitgebers teilhaben würden. Seine Mandanten würden aber im gegebenen Fall das volle Unternehmerrisiko tragen; so würden Vergütungen in unregelmäßigen zeitlichen Abständen und in unregelmäßiger Höhe - je nach Liquiditäts- und Ertragslage der Gesellschaft - bezogen. Weiters bestünde oder bestehe im Falle der Erkrankung oder während eines Urlaubes kein Entgeltanspruch. Im Hinblick auf die Beteiligungsverhältnisse sei auch von keiner Weisungsgebundenheit auszugehen. Frau Y sei für das Unternehmen auf Werkvertragsbasis tätig und beziehe somit Einkünfte gem. § 23 EStG, die daher nicht in die Bemessungsgrundlage bei den in Rede stehenden Abgaben einzubeziehen seien. Im Hinblick auf die Gestaltungsfreiheit von Vertragsverhältnissen - die auch im Steuerrecht anzuerkennen sei - könne eine dienstnehmerähnliche Stellung auch deshalb nicht vorliegen, weil ein Dienstverhältnis ausdrücklich nicht gewollt gewesen sei.

Angesichts des geschilderten Sachverhaltes sei davon auszugehen, dass keine Merkmale eines Dienstverhältnisses vorliegen würden, weshalb beantragt werde, die von der Berufungswerberin geleisteten Vergütungen nicht in die Bemessungsgrundlage für die in Rede stehenden Abgaben einzubeziehen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 12.3.2004 wurde der Berufung vom Finanzamt teilweise stattgegeben. Die Geschäftsführerbezüge seien nicht von der Berufungswerberin, sondern von der X GmbH bezahlt worden. Der Berufung sei daher in diesem Punkt statzugeben gewesen. In allen anderen Punkten werde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Für die Jahre 2000 bis 2001 ergibt sich dadurch eine Gutschrift an Dienstgeberbeiträgen in Höhe von € 5.722,98 und an Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von € 550,67.

Mit Schreiben vom 15.4.2004 wurde ein Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt.

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 - Weisungsgebundenheit 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 Weisungsgebundenheit 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 Delegierung von bestimmten Arbeiten.

In dem dieser Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes unmittelbar nachfolgenden Erkenntnis vom 23.4.2001, Zi. 2001/14/0054, sowie in zahlreichen späteren Judikaten 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.

In diesem Fall liegen dann jedenfalls keine Einkünfte gem. § 23 EStG 1988 - wie von der Berufungswerberin vermeint - vor.

Schließlich ist der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 10.11.2004, Zi. 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 üben die Gesellschafter-Geschäftsführer der Berufungswerberin ihre Geschäftsführungstätigkeit unstrittig seit vielen Jahren aus. Das Merkmal der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft ist daher gegeben. Die von der Berufungswerberin angeführten Argumente wie Unternehmerrisiko, Weisungsfreiheit, etc.) gehen mangels rechtlicher Relevanz der vorgetragenen Sachverhalte ins Leere.

Auf Grund dieser Feststellungen weist die Tätigkeit der wesentlich Beteiligten 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 12. Mai 2006