



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Aschauer & Rachbauer OEG, Steuerberatungskanzlei, 4060 Leonding, Hochstraße 1, vom 31. Oktober 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 30. September 2005 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 2002 bis 31. Dezember 2004 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Höhe der in den angefochtenen Bescheiden angeführten Abgaben beträgt:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in Euro
Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen	2002	3.721,82 €
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2002	322,56 €
Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen	2003	3.740,40 €
Zuschlag zum Dienstbeberbeitrag	2003	315,86 €
Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen	2004	3.740,40 €
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2004	315,86 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer bei der Berufungswerberin über die Jahre 2002 bis 2004 durchgeführten Lohnsteuerprüfung wurde festgestellt, dass die an den zu 75% an der Gesellschaft beteiligten Geschäftsführer F ausbezahlten Vergütungen nicht in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag einbezogen wurden. Da festgestellt wurde, dass der Geschäftsführer für seine Tätigkeit laufende monatliche Entlohnungen erhielt und in den betrieblichen Ablauf eingegliedert war, vertrat der Prüfer die Ansicht, dass diese Entlohnungen in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen wären, und errechnete folgende Nachzahlungen für den geprüften Zeitraum:

2002: Dienstgeberbeitrag 3.446,42 €, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 298,69 €;

2003: Dienstgeberbeitrag 3.217,50 €, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 271,70 €;

2004: Dienstgeberbeitrag 3.465,00 €, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 292,60 €.

Das Finanzamt schloss sich den Feststellungen der Lohnsteuerprüfung an und forderte mit den angefochtenen Bescheiden diese errechneten Beträge nach.

In der gegen die Bescheide eingebrachten Berufung beantragte die Berufungswerberin die gänzliche Abschreibung der zur Nachzahlung vorgeschriebenen Beträge und begründete dies sinngemäß folgendermaßen: Rechtliche Grundlage für die vorgeschriebenen Abgaben sei, dass die Bezüge des Geschäftsführers solche im Sinn des § 22 Z 2 EStG 1988 seien. Dies sei dann der Fall, wenn außer der Beteiligung von mehr als 25% alle Merkmale im Sinn des § 47 Abs. 2 EStG 1988 vorlägen, dies wären die organisatorische Eingliederung und das fehlenden Unternehmerrisiko. Dass eine organisatorische Eingliederung vorliege, sei zweifelhaft, da der Geschäftsführer der Organisation Betrieb übergeordnet sei und daher eine Eingliederung schwer denkbar sei. Er dominiere die Organisation und stehe an der Spitze. Er hätte auch insofern ein Unternehmerrisiko, als sein Geschäftsführerbezug jedenfalls vom Erfolg der Gesellschaft abhängig sei. Die Gesellschaft hätte zwar in den letzten Jahren durchwegs Gewinne geschrieben, was jedoch keine Selbstverständlichkeit darstelle. Würde sie einen Verlust verbüchern, müsse der Geschäftsführer selbstverständlich auf seinen Bezug

verzichten. Auch müsste er als Bürge und Zahler für die Gesellschaft auftreten, da sonst deren Zahlungsfähigkeit gefährdet wäre.

In der Folge forderte das Finanzamt die Vorlage des Geschäftsführervertrages an und nahm eine Überprüfung der Höhe der Geschäftsführerbezüge an Hand der Lohnkonten unter Vergleich mit den Einkommensteuererklärungen des Geschäftsführers vor. Hierbei traf das Finanzamt nicht nur die grundsätzliche Feststellung, dass die Geschäftsführerbezüge zu Recht in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages einbezogen wurden, sondern stellte auch fest, dass bei der Berechnung der Bezüge des Jahres 2003 ein Rechenfehler unterlaufen ist, außerdem, dass dem Geschäftsführer auch ein Firmen-PKW zur Privatnutzung zur Verfügung stand, sodass dieser geldwerte Vorteil ebenfalls in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages einzubeziehen war. Mit Berufungsvorentscheidung wurde hierauf eine Verböserung durchgeführt und die Bescheide in der Weise geändert, dass die Berechnung unter Berücksichtigung der geänderten Bemessungsgrundlage durchgeführt wurde.

In einem Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz hielt die Berufungswerberin ihre bisherige Rechtsansicht weiterhin aufrecht, dass weder eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus vorliege noch das Unternehmerrisiko fehle. Auf eine Eingliederung könne nicht daraus geschlossen werden, dass dem Geschäftsführer ein Bürorraum zur Verfügung stehe, dass er die Infrastruktur nutze und ihm ein Firmen-PKW zur Verfügung stehe. Dies seien lediglich praktikable Vorgangsweisen. Auch die laufenden Gehaltszehlungen seien ein praktikables Instrumentarium und auf die laufenden Gewinne des Unternehmens zurückzuführen. Da nun im laufenden Jahr jedoch Ertragseinbrüche drohen, seien die Entgeltzahlungen bis auf weiteres eingestellt worden.

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

Nach Absatz 3 der zitierten Gesetzesstelle ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Absatz 1 genannten Dienstgeber gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht. Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1

lit.a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinn des § 22 Z 2 leg.cit.

Gemäß § 22 Z 2 Teilstich 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) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Für die Frage, ob "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" gegeben sind, ist eine auf Grund des Beteiligungsverhältnisses fehlende Weisungsgebundenheit fiktiv hinzuzudenken und sodann nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu prüfen, ob die Voraussetzungen eines steuerlichen Dienstverhältnisses gegeben sind (vgl. VwGH 20.11.1996, 96/15/0094). Hierbei kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse, nicht auf die vom Steuerpflichtigen gewählte Form der Bezeichnung an.

Der Verfassungsgerichtshof hat die Behandlung von Beschwerden, die sich gegen die Einbeziehung der Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art im Sinn des § 22 Z 2 EStG 1988 in den Dienstgeberbeitrag nach dem FLAG richteten, abgelehnt (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 im Fall der auf die gesellschaftsrechtlichen Beziehungen zurückzuführenden Weisungsgebundenheit verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses ihre Indizwirkung für die Lösung der Frage verlieren, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses gegeben sind. Dies trifft vor allem auf folgende zu: fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, Anwendbarkeit typischer arbeitsrechtlicher Vorschriften wie Arbeits- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall, Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegierung bestimmter Arbeiten etc.

In dem dieser Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes unmittelbar nachfolgenden Erkenntnis vom 23.4.2001, 2001/14/0054, und in zahlreichen späteren Judikaten hat der Verwaltungsgerichtshof festgestellt, dass das in § 22 Z 2 Teilstich 2 EStG 1988 für wesentlich beteiligte Gesellschafter normierte Vorliegen "sonst aller Merkmale eines Dienstverhältnisses" vor allem auf folgende Kriterien abstellt: die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft und das Fehlen eines Unternehmerrisikos. Von Bedeutung ist auch noch das Vorliegen einer laufenden (wenn auch nicht notwendig monatlichen) Entlohnung.

Schließlich ist der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, in einem nach § 13 Abs.1 Z 1 VwGG gebildeten Senat von dieser Rechtssprechung 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. Den anderen Merkmalen kann nur in solchen Fällen Bedeutung zukommen, in denen die Eingliederung nicht klar zu erkennen wäre.

Gleichzeitig führt der Verwaltungsgerichtshof im zitierten Erkenntnis unter Hinweis auf seine Vorjudikatur aus, dass von einer Eingliederung in aller Regel auszugehen sein wird, da dieses Merkmal bereits durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegte erkennbare Tätigkeit hergestellt wird, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird. Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft 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.

Dass in diesem Sinn auch im gegenständlichen Fall eine Eingliederung des Geschäftsführers in den Organismus der Berufungswerberin gegeben ist, muss wohl außer Zweifel gestellt werden, ist der Geschäftsführer doch bereits seit vielen Jahren in dieser Funktion für die Gesellschaft tätig und es besteht kein Grund zur Annahme, dass er nicht alle mit der Geschäftsführung verbundenen Aufgaben wahrnimmt. Diese Aufgabenerfüllung im Interesse des Betriebes spricht für die Eingliederung.

Damit kommt auch der Frage, ob der Geschäftsführer ein Unternehmerwagnis zu tragen habe oder sonstige Merkmale vorliegen, nach den Ausführungen des verstärkten Senates des Verwaltungsgerichtshofes in dem zitierten Erkenntnis nicht mehr entscheidungswesentliche Bedeutung zu (vgl. auch VwGH 23.11.2004, 2004/15/0068).

Dennoch wird zur Ansicht der Berufungswerberin, dass der Geschäftsführer ein Unternehmerrisiko zu tragen habe, noch bemerkt: Von Unternehmerrisiko kann dann gesprochen werden, wenn ein Steuerpflichtiger durch eigene Geschäftseinteilung bzw. mehr oder weniger zweckentsprechende Organisation den Ertrag seiner Tätigkeit maßgeblich

beeinflussen kann, wenn also die Höhe der erzielten Einnahmen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, der Ausdauer und von Zufälligkeiten des wirtschaftlichen Verkehrs abhängig ist. Tatsache ist, dass im Geschäftsführervertrag ein fixer, vom Geschäftsergebnis völlig unabhängiger Bezug vereinbart wurde und dass der Geschäftsführer auch tatsächlich – jedenfalls bis zum Ende des Prüfungszeitraumes – einen monatlichen Bezug in gleichmäßiger Höhe erhalten hat. Bei dieser Sachlage liegt eindeutig auch ein Unternehmerrisiko nicht vor.

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

Wie jedoch nachfolgend vom Finanzamt festgestellt wurde, wurde bei der Lohnsteuerprüfung die Bemessungsgrundlage nicht richtig ermittelt. Einerseits wurden dem Geschäftsführer laut Lohnkonto im Jahr 2003 insgesamt 77.000 € ausbezahlt – der Prüfer hat seiner Berechnung nur 71.500 € zugrunde gelegt, andererseits war auch der geldwerte Vorteil, den der Geschäftsführer durch die Privatnutzung des Firmen-PKW hatte, in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. In der Einkommensteuererklärung wurde dieser Sachbezug mit 6.120 € pro Jahr angesetzt, dieser Betrag kann auch der gegenständlichen Berechnung zugrunde gelegt werden.

Die Berufungswerberin hat diesen Feststellungen, die bereits in der Berufungsvorentscheidung getroffen wurden, nichts entgegengesetzt, die Neuberechnung der angefochtenen Bescheide erfolgt daher wie in der Berufungsvorentscheidung folgendermaßen:

	2002	2003	2004
Bezugsauszahlungen laut Konto	76.587,10 €	77.000,00 €	77.000,00 €
Zuzüglich Sachbezug PKW	6.120,00 €	6.120,00 €	6.120,00 €
Bemessungsgrundlage insgesamt	82.707,10 €	83.120,00 €	83.120,00 €
Dienstgeberbeitrag (4,5%)	3.721,82 €	3.740,40 €	3.740,40 €
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	0,39%: 322,56 €	0,38%: 315,86 €	0,38%: 315,86 €

Aus den angeführten Gründen war wie im Spruch zu entscheiden.

Linz, am 13. November 2007