



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch F. X. Priester GmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 4400 Steyr, Stelzhamerstraße 14a, vom 22. Juli 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 4. Juli 2002 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 1998 bis 31. Dezember 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer bei der Berufungswerberin über die Jahre 1998 bis 2001 durchgeführten Lohnsteuerprüfung wurde unter anderem festgestellt, dass die Bezüge des damaligen Geschäftsführers P nicht in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrags zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag einbezogen wurden. P war ab Oktober 1998 zu 75% an der Gesellschaft beteiligt und übte die Tätigkeit als Geschäftsführer bis 11.5.2001 aus. In diesem Zeitraum bezog er folgende Vergütungen für seine Geschäftsführertätigkeit: 1998: 100.000 ATS, 1999: 390.000 ATS, 2000: 410.000 ATS, 2001: 650.000 ATS.

Der Prüfer vertrat die Ansicht, dass die Vergütungen in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages und Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen seien. Das Finanzamt schloss sich der Ansicht des Lohnsteuerprüfers an und forderte die auf diese

Vergütungen entfallenden Beträge an Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag mit den angefochtenen Bescheiden nach.

In der dagegen eingebrachten Berufung wurde sinngemäß eingewendet: Der Geschäftsführer hätte das gegenständliche Unternehmen bis 29.9.1998 in der Form eines protokollierten Einzelunternehmens geführt, mit Einbringungsvertrag dieses Datums hätte er das Einzelunternehmen gegen Gewährung von Anteilen in die GmbH eingebracht und sei bis 11.5.2001 Geschäftsführer gewesen. Wie bereits im Einzelunternehmen hätte er auch in der GmbH absolut weisungsfrei gearbeitet, den eigenen Betrieb organisiert und sei nicht in die Betriebsorganisation eingebunden. Es bestehe auch keine Pflicht zur persönlichen Leistung, er trage wie in der Zeit des Einzelunternehmens das volle Unternehmerrisiko und profitiere ebenso von realisierten Gewinnchancen. Unter anderem bürge er auch mit seinem Privatvermögen. Es hätte sich somit an seiner faktischen Unternehmertätigkeit gegenüber dem Einzelunternehmen nichts geändert, weshalb beantragt würde, den auf die Bezüge entfallenden Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag mit 0 festzusetzen.

Nach abweisender Berufungsvorentscheidung wurden im Vorlageantrag eingewendet, dass sich die Berufungsvorentscheidung überhaupt nicht mit den vorliegenden Verhältnissen auseinandergesetzt habe. Im Übrigen wurden die bisherigen Ausführungen im Wesentlichen wiederholt.

Ein innerhalb der in § 323 Abs. 12 BAO angeführten Nachfrist eingebrachter Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung wurde mit Schreiben vom 26.6.2008 wieder zurückgenommen.

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 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) 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. VfGH 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 Weisungsungebundenheit 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 Delegation 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 Teilstrich 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.

In gegenständlicher Berufung wurde im Wesentlichen damit argumentiert, dass sich an der faktischen Unternehmertätigkeit und dem Auftreten des Geschäftsführers gegenüber seiner früheren Tätigkeit als Einzelunternehmer nichts geändert hätte. Damit bleibt jedoch dennoch die Tatsache bestehen, dass sich die rechtliche Gestaltung des Unternehmens geändert hat und der Geschäftsführer im Berufszeitraum seine Aufgaben in der Stellung als wesentlich Beteiligter einer GmbH wahrgenommen hat und er seine Bezüge von der GmbH erhalten hat, weshalb sie auch dieser rechtlichen Gestaltung entsprechend zu beurteilen sind. Die Möglichkeit, weisungsfrei und nach Gutdünken zu handeln, war Ausfluss seines Beteiligungsverhältnisses. Damit kommt im Sinn der zitierten Rechtsprechung die wesentlichste Bedeutung der Frage zu, ob eine Eingliederung in das Unternehmen bestand. Dies kann jedoch auch nach den Ausführungen in der Berufung nicht verneint werden, da diese keinen Hinweis bieten, dass er nicht für die Gesellschaft in Erfüllung seiner Aufgaben als Geschäftsführer tätig geworden wäre und so für die Dauer seiner Bestellung Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus des Unternehmens gewesen wäre.

Damit kommt auch der Frage, ob der Geschäftsführer ein Unternehmerwagnis zu tragen hatte 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).

Auf Grund dieser Feststellungen weist die Tätigkeit des wesentlich beteiligten Geschäftsführers im Berufszeitraum 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 waren.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Linz, am 30. Juni 2008