



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der E-GmbH, vertreten durch FP., vom 28. November 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Steyr vom 21. November 2003, betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 2000 bis 31. Dezember 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer bei der Berufungswerberin durchgeführten Lohnsteuerprüfung über die Zeit vom 1. Jänner 2000 bis 31. Dezember 2002 wurde festgestellt, dass die an den zu 75 % beteiligten Geschäftsführer bezahlten Vergütungen (€ 36.024,-- 2000, € 29.069,-- 2001 und € 29.069,-- 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 21. November 2003 der auf die Geschäftsführervergütungen entfallende Dienstgeberbeitrag (€ 1.621,-- für 2000, € 1.308,-- für 2001 und € 1.308,-- für 2002) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (€ 162,-- für 2000, € 125,-- für 2001 und € 113,-- für 2002) nachgefordert.

Dagegen wurde durch den bevollmächtigten Vertreter fristgerecht berufen. Nach der Rechtsprechung des VwGH seien unternehmerähnlich tätige Geschäftsführer von der DB- und DZ-Pflicht ausgenommen. Der wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer sei für die

Bereiche Geschäftsführung, Marketing und technische Leitung im Unternehmen verantwortlich. Er könne sich bei seiner Tätigkeit jederzeit vertreten lassen. Sein Honorar sei erfolgsabhängig vereinbart. Die Betriebsausgaben (SV, PKW- u. Reisekosten) habe er selbst zu tragen. Es würden keine Auslagenersatzes bezahlt. Urlaubsansprüche bestünden keine. Im Krankheitsfall (mehr als drei Wochen) bestehe kein Honoraranspruch. Die Arbeitszeit sei nicht wesentlich, maßgebend sei der erzielte Erfolg aus der Geschäftsführertätigkeit. Die Arbeitszeit sei unregelmäßig, je nach Erfordernis. Eine diesbezügliche Vereinbarung zwischen dem wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer und der Berufungswerberin werde vorgelegt. Daraus ergebe sich eindeutig, dass es sich bei der Geschäftsführertätigkeit um keine dienstnehmerähnliche Tätigkeit handle, sondern die unternehmerischen Merkmale vorherrschen würden. Die Bezüge seien weder DB- noch DZ-pflichtig.

Das Finanzamt wies mit Berufungsvorentscheidung vom 21. Jänner 2004 das Rechtsmittel als unbegründet ab. Dabei begründete es sehr ausführlich, dass kein Unternehmerwagnis des Gesellschafter-Geschäftsführers gegeben sei.

In dem fristgerecht gestellten Vorlageantrag vom 30. Jänner 2004, wodurch das Rechtsmittel wiederum als unerledigt gilt, führte der bevollmächtigte Vertreter ergänzend aus, dass im gegenständlichen Fall sehr wohl die Merkmale des verstärkten Unternehmerwagnisses ein sehr starkes Gewicht darstellen würden.

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 Delegation 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 Gesellschafters 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). Wie aus der vorgelegten Vereinbarung vom 21. Jänner 1998 hervorgeht, ist der Gesellschafter-Geschäftsführer für die Bereiche Geschäftsführung, Rechnungswesen und Marketing verantwortlich. Das Merkmal der Eingliederung in den Organismus des Betriebes ist durch die kontinuierliche und laut Firmenbuch bereits seit dem Jahr 1984 erfolgte Ausübung der Geschäftsführungstätigkeit gegeben.

Nach der früheren Rechtsprechung des VwGH wäre im vorliegenden Fall beim Geschäftsführer auch kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis vorgelegen, weil ihm laut Vereinbarung vom 21. Jänner 1998 ein jährlicher Fixbezug zusteht (vgl. VwGH-Erk. v. 30.4.2003, ZI. 2001/13/0153). Darauf kommt es nach den Ausführungen des verstärkten Senates des Verwaltungsgerichtshofes aber nicht mehr an (vgl. auch VwGH 23.11.2004, 2004/15/0068, 22.12.2004, 2003/15/0056 u. v. 20.1.2005, 2004/14/0055).

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.

Die Berufung war als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 1. September 2005