



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch KP., vom 18. Februar 2002, gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen vom 15. Jänner 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.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer bei der Berufungswerberin durchgeführten Lohnsteuerprüfung über die Zeit vom 1. Jänner 1998 bis 31. Dezember 2001 wurde festgestellt, dass die an den zu 75 % beteiligten Geschäftsführer bezahlten Vergütungen (S 635.600,-- 1998, S 739.000,-- 1999, S 670.800,-- 2000 und S 595.000,-- 2001) nicht in die Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einbezogen worden seien.

Auf Grund dieser Feststellung wurde mit Abgabenbescheid vom 15. Jänner 2002 der auf die Geschäftsführerbezüge entfallende Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nachgefordert.

In der dagegen eingebrachten Berufung wird beantragt, den vorgeschriebenen Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag ersatzlos zu streichen. Die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes habe sich dahingehend gefestigt, dass hinsichtlich der Beurteilung der DB- und DZ-Pflicht der Bezüge eines mehrheitlichen

Gesellschaftergeschäftsführers vorwiegend auf das Unternehmerwagnis abgestimmt werde. Unter Bezug auf das VwGH-Erkenntnis 2001/13/0086 würden nachfolgend die steuerlichen Ergebnisse der Gesellschaft dargestellt: 1998: Verlust S 122.082,--, 1999: Gewinn S 90.638,-- und 2000: Verlust S 100.289,--. Die Bemessungsgrundlagen und die daraus resultierenden Bezüge des Geschäftsführers laut § 4 des Geschäftsführungsvertrages seien folgendermaßen ermittelt worden:

Jahr	Bemessungsgrundlage	Erfolgsprämie in Bruchteilen der SV-Höchstbemessungsgrundlage	Bezug
1998	958.922,--	12/12	588.000,--
1999	1.255.233,--	14/12	695.800,--
2000	769.433,--	10/12	504.000,--

Gemäß § 4 des Vertrages sei in der Bilanz 2000 auf Grund des Überhanges der Akontierungen eine sonstige Forderung in Höhe von S 161.000,-- eingestellt worden. Diese Forderung sei mit den zukünftigen Ansprüchen verrechnet worden. Durch die Bindung der Bemessungsgrundlage für den Geschäftsführerbezug an ein "adaptiertes" Jahresergebnis der Gesellschaft komme es zwangsläufig zu tatsächlichen – nicht willkürlich herbeigeführten – Schwankungen der Jahresbezüge. Wie das Jahr 2000 zeige, habe dies sogar zu einer Rückverrechnung der Bezüge geführt. Es sei daher von einem Wagnis auszugehen, wie es auch für Unternehmer eigentümlich sei. Die Ausgestaltung des Vertragsverhältnisses der Gesellschaft zu ihrem Geschäftsführer betreffend Unternehmerwagnis entspreche dem oben zitierten VwGH-Erkenntnis. Die Vorschreibung der Beiträge auf die Geschäftsführerbezüge sei daher rechtswidrig.

Das Finanzamt wies mit Berufungsvorentscheidung vom 15. April 2002 das Rechtsmittel als unbegründet ab. Dabei begründete es sehr ausführlich, dass kein Unternehmerrisiko des Gesellschafter-Geschäftsführers gegeben sei, da diesen nur ein geringes Risiko bei allfälligen Einnahmenschwankungen tatsächlich getroffen habe. Das Merkmal der Eingliederung in den Organismus des Betriebes sei durch die kontinuierliche und bereits seit dem Jahr 1996 erfolgende Ausübung der Geschäftsführertätigkeit gegeben.

In dem innerhalb der verlängerten Frist gestellten Vorlageantrag vom 10.6.2002, wodurch das Rechtsmittel wiederum als unerledigt gilt, führte die bevollmächtigte Vertreterin ausführlich aus, dass dem Geschäftsführer sehr wohl ein Unternehmerrisiko treffe, weil einerseits die

Ergebnisentwicklung der Gesellschaft sehr wesentlichen Schwankungen unterliege und andererseits auf Grund der vertraglichen Vereinbarungen mit dem Geschäftsführer auch Rückforderungsansprüche gegen diesen in der Bilanz ihren Niederschlag finden 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 für die Jahre bis 1998 § 57 Abs. 7 und 8 des Handelskammergesetzes (HKG) und für die folgenden Jahre § 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 dem Geschäftsführervertrag vom 29.3.1996 hervorgeht, obliegt dem Geschäftsführer die Leitung und Überwachung des Unternehmens der Gesellschaft im ganzen. Er hat insbesondere für die wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Belange der Gesellschaft in bestmöglicher Weise Sorge zu tragen. Das Merkmal der Eingliederung in den Organismus des Betriebes ist – wie das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung unwidersprochen dargelegt hat – durch die kontinuierliche und bereits seit dem Jahr 1992 erfolgte Ausübung der Geschäftsführungstätigkeit gegeben.

Wie das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung zu Recht ausgeführt hat, liegt im vorliegenden Fall auch kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis beim Geschäftsführer vor. Darauf kommt es nach den Ausführungen des verstärkten Senates aber nicht mehr an (vgl. auch VwGH 23.11.2004, 2004/15/0068).

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 24. Jänner 2005