

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Stb., vom 4. Juli 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes X vom 14. Juni 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

Das Finanzamt hat mit Haftungs- und Abgabenbescheid vom 14.6.2002 den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen in Höhe von € 1.556,65 sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von € 148,76 für den Zeitraum 1. Jänner 1998 bis 31. Dezember 2001 nachgefordert.

Dagegen wurde eine Berufung eingebracht. Strittig ist, ob die im Jahr 2001 an den wesentlich beteiligten Geschäftsführer gewährten Vergütungen in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind (§ 41 Familienlastenausgleichsgesetz 1967). Die Berufung wird im Wesentlichen damit begründet, dass seit dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20.11.1996 dem in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 enthaltenen Tatbestandsmerkmal "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" das Verständnis beizulegen sei, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses gegeben sein müssten. Dabei sei allerdings das Vorliegen der auf Grund des gesellschaftsrechtlichen Verhältnisses fehlenden Weisungsgebundenheit anzunehmen. Sodann sei zu beurteilen, ob die Voraussetzungen der Unselbständigkeit oder jene der Selbständigkeit im Vordergrund

stehen. Der Geschäftsführer sei keiner anderen Person der Gesellschaft bzw. weder der Generalversammlung gegenüber weisungsgebunden und könne auch aufgrund der mit der Beteiligung verbundenen Rechte nicht in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers eingegliedert sein. Daher sei aus dem Gesamtbild keine Unselbständigkeit zu beurteilen. Nach der Rechtsprechung des VwGH stelle das steuerliche Dienstverhältnis auf die Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers sowie das Fehlen des Unternehmerwagnisses ab; in Zweifelsfällen sei zudem auf weitere Kriterien (wie z.B. Pflicht zur persönlichen Arbeitsleistung, fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, feste Urlaubseinteilung) abzustellen. Zu den Merkmalen, die die Weisungsgebundenheit verlieren, würden nach der Rechtsprechung des VwGH vor allem Folgende gehören: fixe Arbeitszeit- ort, Abfertigungs- u. Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegierung von bestimmten Arbeiten.

Weiters wird angeführt, dass die Dienstgeberbeitragspflicht des wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers als verfassungswidrig anzusehen sei.

Wenn sich der Geschäftsführer bei der Arbeitsleistung vertreten lassen könne und das Bestimmungsrecht darüber nicht der GmbH zustehe, sondern im Belieben des Geschäftsführers ("Auftragnehmers") liege, sei nach Auffassung des VwGH grundsätzlich kein Dienstverhältnis, sondern idR ein Werkvertragsverhältnis gegeben. Hinsichtlich des Vorliegens eines Unternehmerwagnisses wird ausgeführt, dass der wesentlich beteiligte Geschäftsführer im Jahr 2001 monatliche Akontobeträge "Werkvertrag" von netto ATS 20.000,00 bis ATS 24.000,00 erhalten habe. Diese Zahlungen wären monatlich der Umsatzsteuer (20 %) unterworfen worden, welche der Geschäftsführer an das Finanzamt abgeführt habe. Im Zuge der Jahresabschlusserstellung der Berufungswerberin im April 2002 sei eine Rückstellung in Höhe von ATS 200.000,00 verbucht worden, welche der wesentlich Beteiligte im Juni/Juli 2002 erhalten habe. Somit habe dieser für das Jahr 2001 ein Werkvertragshonorar von ATS 476.000,00 (ca. 15 % vom Umsatz) erhalten.

Diese Nachzahlung habe er erhalten aufgrund seiner Tüchtigkeit und seines Fleißes, wodurch er einen großen Erfolg für 2001 erreicht habe. Durch seinen großen Leistungseinsatz beim Betrieb sei von der Generalversammlung dieser Erfolgszuschuss (bzw. aufgrund der Vertragsbasis "Werkvertrag") gewährt worden. Welche Höhe der wesentlich Beteiligte für das Jahr 2002 erhalten werde, sei noch ungewiss, da die Bemessung nach der Ertragslage im Jahr 2002 erfolge.

In der Berufung wird für den Fall der abweisenden Erledigung der Berufung die Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz sowie die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 25.9.2002 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Der Verfassungsgerichtshof habe 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 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. Der Verwaltungsgerichtshof sei bei seiner bisherigen Rechtsprechung geblieben. Der Formulierung "sonst alle Merkmale eine Dienstverhältnisses" sei das Verständnis beizulegen, dass es auf die Weisungsgebundenheit nicht ankomme, wenn diese wegen der Beteiligung an der Gesellschaft nicht gegeben sei, im Übrigen aber nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses gegeben sein müssten. Es sei die auf Grund des gesellschaftsrechtlichen Verhältnisses fehlende Weisungsgebundenheit hinzuzudenken und dann zu beurteilen, ob die Merkmale der Unselbständigkeit oder jene der Selbständigkeit im Vordergrund stehen. Dabei komme dem Vorliegen bzw. Fehlen des Unternehmerwagnisses wesentliche Bedeutung zu. In der Folge werden mehrere VwGH-Erkenntnisse zitiert. Fest zu stellen sei, dass der Geschäftsführer im Prüfungszeitraum eine monatliche Vergütung in Form eines Akontobetrages erhalten habe. Diese Vergütung sei auch während der Zeit des Urlaubes nicht gemindert worden. Der im Zuge der Prüfung behauptete Werkvertrag, der statt des Dienstvertrages errichtet worden sei, könne schriftlich nicht belegt werden.

Mit Schreiben vom 2.10.2002 wurde die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz sowie die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Mit Schriftstück vom 24.1.2005 wurde der Antrag auf mündliche Verhandlung zurückgezogen.

#### ***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 - 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- 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.

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 übt der Geschäftsführer der Berufungswerberin seine Geschäftsführungstätigkeit unstrittig seit vielen Jahren aus. Das Merkmal seiner Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft ist daher gegeben. Die von der Berufungswerberin angeführten Argumente wie Unternehmerrisiko, Weisungsfreiheit, örtliche und zeitliche Ungebundenheit, Vertretungsbefugnis, etc.) gehen mangels rechtlicher Relevanz der vorgetragenen Sachverhalte ins Leere.

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 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 10. Februar 2005