



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 18. Jänner 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes x vom 17. Dezember 2001 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1998 bis 2000 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Höhe der im angefochtenen Bescheid angeführten Abgaben beträgt:

Abgabentyp	Zeitraum	Betrag in Schilling	Betrag in Euro
Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe	1998 - 2000	155.827,00	11.324,39
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	1998 - 2000	9.686,00	703,91

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat mit Haftungs- und Abgabenbescheid vom 17.12.2001 den Arbeitgeber für die Einhaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer in Höhe von €623,39 in Anspruch genommen und den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe in Höhe von €11.978,45 sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von €773,67 nachgefordert. Weiters wurde für den zuwenig abgeführt DB und DZ ein 2 %iger Säumniszuschlag in Höhe von insgesamt €255,04 (DB: €239,57, DZ: €15,47)

festgesetzt. Der VwGH habe hinsichtlich der DB-Pflicht der Bezüge und Vergütungen wesentlich beteiligter Geschäftsführer die Rechtsprechung in einer Vielzahl von Erkenntnissen weiterentwickelt. Auf das Wesentliche zusammengefasst sei die Rechtsprechung zu folgendem Ergebnis gelangt: Beim GmbH-Geschäftsführer, der kontinuierlich und für eine relativ feste Entlohnung für die GmbH tätig sei, würden die Dienstverhältnismerkmale des Fehlens des Unternehmerwagnisses und der Eingliederung in den Betrieb des Auftraggebers regelmäßig vorliegen. Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse seien dann in der Regel Einkünfte i.S.d. § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 gegeben (vgl. VwGH 3.8.2000, 2000/15/0097). Diese Rechtsprechung sei nunmehr vom VfGH mit Erkenntnis vom 7.3.2001, G 110/00, bestätigt worden. Diese Gehälter und Vergütungen jeglicher Art seien DB-pflichtige Bezüge i.S.d. § 41 (3) FLAG 1967.

Die dagegen eingebrachte Berufung richtet sich laut Berufungswerberin gegen die "Rechtswidrigkeit des Inhaltes" des Bescheides, weil das Finanzamt zu Unrecht Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag von den Honoraren des Gesellschafter-Geschäftsführers berechnet habe. Das Finanzamt habe die an den Unternehmensberater bezahlten Honorare der Jahre 1998 bis 2000 zur Gänze als Geschäftsführerbezüge beurteilt und dafür Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag vorgeschrieben. Der Geschäftsführer-Gesellschafter der geprüften Gesellschaft sei auch Unternehmensberater. Die Tätigkeit als Unternehmensberater sei von ihm bereits vor seiner Tätigkeit als Geschäftsführer der Berufungswerberin im Rahmen seines eigenen Betriebes für unterschiedliche Auftraggeber ausgeübt worden und werde auch in Zukunft weiter ausgeübt werden. Der Geschäftsführer-Gesellschafter sei einerseits von der Berufungswerberin als Unternehmensberater mit der Erstellung und Umsetzung eines Sanierungskonzeptes des Unternehmens beauftragt worden. Andererseits sei er in weiterer Folge mit der Geschäftsführung beauftragt worden und zum Geschäftsführer bestellt worden. Es seien daher zwei unterschiedliche Auftragsverhältnisse vereinbart worden, die auch zu unterschiedlichen steuerlichen Beurteilungen führen würden. Es werde nicht bestritten, dass die Entlohnung für die Tätigkeit als Geschäftsführer auf Grund der Eingliederung in den Betrieb gemäß den jüngsten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes als DB- und DZ-pflichtig einzustufen seien. Die Tätigkeit als Unternehmensberater wäre jedoch im Rahmen des eigenen Betriebes durchgeführt. Dies sei auch den vorgelegten Honorarnoten für Beratungsleistungen sowie den Einkommensteuererklärungen des Gesellschafter-Geschäftsführers zu entnehmen. Eine Eingliederung in den Betrieb der Gesellschaft sei in diesem Bereich nicht erfolgt, da diese im Rahmen des eigenen Betriebes ausgeübt würden. Dass ein derartiges Sanierungsprojekt nicht in einigen Wochen umgesetzt werden könne und daher eine gewisse Nachhaltigkeit aufweise sei selbstverständlich. Jede gewerbliche oder selbstständige Tätigkeit sei nachhaltig, weil die Nachhaltigkeit ein Merkmal dieser Tätigkeiten sei (vgl. § 28 BAO). Die für die Gesellschaft ausgeübte Beratungstätigkeit

entspräche genau den Kernbereichen der Unternehmensberatertätigkeit, nämlich prozess- und entwicklungsorientierte Beratung (Entwicklung der Unternehmensphilosophie, Strategieentwicklung, usw.) sowie funktionale und zielorientierte Beratung (Entwicklung und Anpassung von Unternehmenskonzeptionen, strategische Unternehmensplanung, Aufbau von Managementinformationssystemen, Unternehmensverwaltung, Sanierung von Unternehmen, Controlling, aktives und reaktives Krisenmanagement, Projektmanagement), wie sie auch im Berufsbild für Unternehmensberater beschrieben sei (vgl. AÖF 1992/265 Auslegung des Begriffes Unternehmensberater iSd § 22 EStG).

Die bezahlten Vergütungen seien daher DB- und DZ-pflichtige Geschäftsführerbezüge von 120.000,00 S jährlich zuzüglich der Anteile für die Kfz-Privatnutzung ab November 1999 und in DB- und DZ-freie Beratungshonorare iHv. 1.080.000,00 S zu trennen. Die Beratungshonorare seien Einkünfte gem. § 22 Z 1 lit. b 4. Teilstrich und würden daher nicht der Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG unterliegen, da sich dieser nur auf Einkünfte gem. § 22 Z 2 beziehe. Hinsichtlich der angemessenen Höhe der anzusetzenden Geschäftsführerbezüge werde auch auf die Bezüge des zweiten Geschäftsführers verwiesen. Dieser habe im strittigen Zeitraum ebenfalls nur Geschäftsführerbezüge iHv. 120.000,00 S erhalten. Auf Grund der schlechten wirtschaftlichen Lage der Gesellschaft hätten die Gesellschafter-Geschäftsführer nur einen geringen Geschäftsführerbezug vereinbart. Da für Einkünfte gem. § 22 Z 1 keine DB- und DZ-Pflicht gegeben sei, seien diese Honorare iHv. 1.080.000,00 S aus der Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag auszuscheiden.

Im Schreiben vom 3.10.2002 wird auf Grund eines Vorhaltes des Finanzamtes angeführt, dass aus den Kontoblättern über den Geschäftsführungsaufwand für das Jahr 1998 hervorgehe, dass er im Jahre 1998 nicht 1.200.000,00 S Bezüge erhalten habe, wie im Bescheid stehe, sondern 1.000.000,00 S. In den Jahren 1998 bis 2000 habe er von der Berufungswerberin Fahrtkosten von 137.663,00 S und Reisespesen von 14.914,00 S ersetzt erhalten bekommen. Geschäftsführungs- bzw. Unternehmensberatungsverträge gebe es nicht. Sein Auftrag als Unternehmensberater für die Berufungswerberin habe sich nämlich folgendermaßen entwickelt, wobei keiner der Beteiligten es für notwendig befunden habe, schriftliche Vereinbarungen zu treffen: im Juli 1997, während des Konkursverfahrens, habe er mit der Stellung eines Sanierungskonzeptes begonnen. Darauf folgend sei er durch den Rechtsvertreter beim Masseverwalter vorgestellt worden und hätte den Auftrag erhalten, mit der Umsetzung des Sanierungskonzeptes zu beginnen. In weiterer Folge hätten er und eine weitere Person nach Aufbringung der Ausgleichsquote im Dezember 1997 die Firma übernommen. Das habe aber nichts an der Fortführung des Sanierungskonzeptes als Unternehmensberater durch ihn geändert. Es wäre so gewesen und sei auch noch so, dass sachliche Auftragsvorgaben die zu erbringende Leistung bestimmen würden (Entwicklung der Unternehmensphilosophie, Corporate Identity, Aufbau von

Managementinformationssystemen, Projektmanagement, ISO-Zertifizierung, Einführung und Vermarktung neuer Produkte, Logistikkonzept, Organisation Werkstatt usw.). Der Leistungsauftrag alleine verbinde ihn mit der Firma und dies umfangreichst. Es gelte einen mittelständischen Industriebetrieb mit über 100 Beschäftigten, der reiner Auftragfertiger sei, auf Erfolgskurs zu bringen. Er sei nicht weisungsgebunden und nicht in die Betriebsorganisation eingebunden. Wäre er in die Betriebsorganisation eingebunden gäbe es für ihn auch eine Urlaubs- und Abfertigungsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz. Es gäbe für ihn keine garantierte Entlohnung, vereinbarte Kosten und Auslagenersätze seien Leistungsentgelt.

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 - Weisungsgebundenheit 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 Weisungsgebundenheit 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.

Entgegen der Auffassung der Berufungswerberin bietet das Tätigkeitsbild des Mehrheitsgesellschafters und Geschäftsführers für die Gesellschaft ein ausreichendes Indiz für die Eingliederung in den betrieblichen Organismus des Unternehmens, da der Verwaltungsgerichtshof in seiner Rechtsprechung mit einem funktionalen Verständnis des Begriffes der "Eingliederung in den betrieblichen Organismus" diese Eingliederung mit einer kontinuierlichen und über einen längeren Zeitraum andauernden Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung bereits verwirklicht sieht. Von einer Eingliederung in den betrieblichen Organismus wäre aber auf Grund der kontinuierlich erbrachten Leistungen, die ihrem Inhalt nach einen zentralen Bereich der Unternehmensführung abdeckten, auch dann auszugehen, wenn der Mehrheitsgesellschafter nicht auch Geschäftsführer der Berufungswerberin wäre.

Das von der Berufungswerberin als Argument angeführte Unternehmerrisiko geht 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.

Im Schreiben vom 3.10.2002 wird erklärt, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer für das Jahr 1998 Bezüge in Höhe von 1.000.000,00 S und nicht, wie im Bescheid stehe, 1.200.000,00 S erhalten habe. Dies ist auch aus den dem Finanzamt vorgelegten Unterlagen nachvollziehbar.

Dadurch reduziert sich die Nachforderung des Dienstgeberbeitrages von 164.827,00 S um 9.000,00 S auf 155.827,00 S und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag von 10.646,00 S um 960,00 S auf 9.686,00 S.

Hinsichtlich der von den genannten Abgaben vorgeschriebenen Säumniszuschläge, welche nicht angefochten sind, wird bemerkt, dass diese durch die teilweise Stattgabe ebenfalls eine Änderung erfahren. Diesbezüglich besteht für das Finanzamt nach § 295 Abs. 3 BAO die Verpflichtung, eine dementsprechende Korrektur vorzunehmen. Auch die Berufungswerberin kann nach § 221a Abs. 2 BAO in der im Prüfungszeitraum geltenden Fassung einen derartigen Antrag auf Herabsetzung stellen.

Aus den angeführten Gründen war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Linz, am 28. April 2005