

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Stb., vom 2. August 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes y vom 29. Juli 2004 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat mit Haftungs- und Abgabenbescheid vom 29. Juli 2004 den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe iHv. 1.346,91 € sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag iHv. 116,73 € für den Zeitraum 2002 nachgefordert. Der Gesellschafter-Geschäftsführer sei zu 100 % am Stammkapital der GmbH beteiligt. Wie bei der vorangegangenen Lohnsteuerprüfung müssten auch diesesmal im Prüfungszeitraum 2002 der DB/DZ zur Nachverrechnung gebracht werden.

Gemäß § 41 Abs. 2 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 würden als Dienstnehmer auch an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z. 2 EStG 1988 gelten. Schulde ein Geschäftsführer seine Arbeitskraft und erfolge die Tätigkeit ohne Unternehmerrisiko und sei er – wenn auch auf Grund des Beteiligungsausmaßes nicht weisungsgebunden – in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft eingegliedert (=Arbeitsgesellschafter), seien die Gehälter und sonstigen Vergütungen unabhängig vom Beteiligungsausmaß (somit auch bei 100 %iger Beteiligung) in die Beitragsgrundlage gemäß § 41 FLAG einzubeziehen. Laut vorliegender Beilage zur Einkommensteuererklärung 2002 des Geschäftsführers habe er für

2002 insgesamt 65.000,00 € erhalten. Die Einkünfte aus der Geschäftsführertätigkeit würden neben den Vergütungen sowohl SV-Beiträge zur Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft, als auch entsprechende Sachbezugswerte für die private Nutzung des firmeneigenen PKW's beinhalten.

Bei Betrachtung des Gesamtbildes der ausgeübten Geschäftsführertätigkeit unter Berücksichtigung des oben dargestellten Sachverhaltes in Verbindung mit der umfangreichen Rechtsprechung des VwGH hiezu (Unternehmerwagnis, Weisungsgebundenheit, Eingliederung usw.) wären daher mangels Vorliegen eines erkennbaren Unternehmerwagnisses der DB und DZ vorzuschreiben.

Dagegen wurde eine Berufung eingebracht. Hinsichtlich der Begründung wurde auf die entsprechende Textpassage im Berufungsbegehren vom 16.9.2002 verwiesen. Die dort angeführten Argumente würden vollinhaltlich aufrecht gehalten.

Die angeführte Berufung wurde im Wesentlichen damit begründet, dass ungeachtet der zahlreichen einschlägigen Erkenntnisse nach wie vor gelte, dass zumindest die Kriterien Eingliederung und Unternehmerwagnis iSd § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 (sonst alle Merkmale) nebeneinander vorhanden sein müssten. Darüber hinaus sei in Zweifelsfällen auf weitere Kriterien, wie Pflicht zur persönlichen Arbeitsleistung, fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, Urlaubseinteilung usw. Bedacht zu nehmen. Für die Eingliederung des Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens werde angeführt, dass der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bilde und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben müsse. Eine auf Dauer angelegte Leistungserbringung spräche noch nicht für eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus eines Betriebes.

Ansonsten wären bei exzessiver Interpretation

-	Beratungsverträge über unbestimmte Zeit, die Unternehmen mit Rechtsanwälten, Patentanwälten, Consultingfirmen, Wirtschaftstreuhändern, usw. abschließen,
-	Liefer- und sonstige Dienstleistungsverträge und
-	Importverträge, die Unternehmen untereinander vereinbaren

unter das Kriterium Eingliederung in den geschäftlichen Organismus zu subsumieren.

Auch eine laufende Vergütung für erbrachte Leistungen sei bei Beziehungen, welche keine Eingliederung unterstellt werde, ein durchaus marktübliches Verhalten und somit geeignetes Indiz für ein steuerliches Dienstverhältnis. Für die Beurteilung, ob eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus gegeben sei, seien alle Merkmale wie arbeitsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, sozialversicherungsrechtliche Zuordnung, Arbeitszeit, Abfertigungsregelung, Urlaubsregelung, Arbeitsort, Pflicht zur persönlichen Arbeitsleistung, Vertretungsmöglichkeit

zu erheben bzw. zu überprüfen. Auch wenn zugegebenermaßen nicht alle Kriterien in gleicher Intensität vorliegen müssten, so ergäbe sich dennoch aus der Summe dieser Tatbestandsmerkmale die Beurteilungsnotwendigkeit hinsichtlich der Zuordnung zu einem geschäftlichen Organismus. Im gegenständlichen Fall liege die überwiegende Zahl oben angeführter Indizien nicht vor bzw. sei amtlicherseits nicht erhoben bzw. überprüft worden. Die Abgabenbehörde weise in ihrem Prüfungsbericht darauf hin, dass eine regelmäßige Auszahlung des monatlichen Geschäftsführerbezuges iHv. 40.000,00 S erfolge und die 13. bzw. 14. jährliche Auszahlung sogar als Weihnachts- bzw. Urlaubsgeld in der Buchhaltung bezeichnet worden sei. Dabei werde der Bestimmung im Geschäftsführervertrag keine Beachtung geschenkt, wonach der Geschäftsführer berechtigt sei, monatliche Entnahmen bis zu einer Höhe von maximal 100.000,00 S zu tätigen.

In welcher Form und unter welcher Bezeichnung in der Buchhaltung des Unternehmens die Entnahmen getätigt würden, sei für die Beurteilung weitestgehend unerheblich. Faktum sei, dass lt. Vertrag Entnahmen bis zu einer Höhe von 100.000,00 S pro Monat genehmigt und als Akonto-Zahlung zu werten seien. Weiters werde in der Beilage zum Prüfungsbericht angeführt, dass über das Verrechnungskonto des Gesellschafters erhebliche Entnahmen getätigt worden seien. Hier gehe die Sachverhaltsbeurteilung der Abgabenbehörde in Bezug auf den gegenständlichen Streitfall in eine falsche Richtung.

Das Verrechnungskonto des Gesellschafters sei ähnlich der kontokorrentmäßigen Bankverbindung als ein Schuldverhältnis zu werten, das diesfalls zwischen Kapitalgesellschaft und Anteilseigner bestehet. Der Saldo des Verrechnungskontos werde regelmäßig durch Gewinnausschüttungen abgedeckt. Dieser Umstand sei bei den Prüfungserhebungen völlig außer Acht gelassen worden. Eine direkte Verbindung zur Leistungsvergütung des Geschäftsführers könne hierdurch nicht hergestellt werden.

Vielmehr seien die Funktionen

a)	des Geschäftsführers, dessen Tätigkeit gemäß Pkt. 4 des Geschäftsführervertrages vergütet würden und
b)	des Gesellschafters, der über das Gesellschafter-Verrechnungskonto Entnahmen tätige und den Saldo über Gewinnausschüttungen abdecke,

getrennt zu betrachten. Die Vergütung der Arbeitsleistung des Geschäftsführers sei im Geschäftsführervertrag eindeutig erfolgsabhängig gestaltet. Die Anwendung der Bestimmungen vom Punkt 4 des Vertrages bewirke für den Geschäftsführer ein erhebliches Unternehmerrisiko. Wie es der VwGH in ständiger Rechtsprechung fordere. Die Bemessungsbasis für die Vergütung, nämlich der detaillierte Rohrertrag sei eine betriebswirtschaftlich eindeutig anerkannte Erfolgskomponente. Sie werde wesentlich einerseits durch das agieren

des verantwortlichen Geschäftsführers und andererseits durch die Unwägbarkeiten des Wirtschaftslebens beeinflusst. In der Beurteilung des Sachverhaltes lasse das Finanzamt außer Acht, dass u. a. bei gleich bleibendem Umsatz und steigenden Materialkosten oder bei sinkendem Umsatz und gleich bleibendem Rohaufschlag der Geschäftsführerbezug empfindlich schrumpfen könne. Im Extremfall wäre auch ein Geschäftsführerbezug von Null möglich. Diesfalls wäre das steuerwirksame Einkommen des Geschäftsführers unter Berücksichtigung der Sozialversicherungsbeträge sogar negativ. Wie bereits weiter oben dargestellt, sei eine Vermischung der Gesellschafterentnahmen (über das Verrechnungskonto) mit den zulässigen Akonto-Entnahmen des Geschäftsführers in Anrechnung auf seine ihm zustehende jährliche Vergütung nicht zielführend. In diesem Lichte gesehen, gehe die Feststellung der Abgabenbehörde ins Leere die gem. Punkt 4 des Geschäftsführervertrages geforderte Abrechnung bzw. Ausgleichszahlung sei nicht vorgenommen worden. Eine Abrechnung sei nicht nötig, da sich die Akonto-Zahlungen exakt im Rahmen der zulässigen Bandbreite (13,5 % bis 14,5 % des Rohertrages) befunden hätten. Dass es nicht zu gravierenden Schwankungen der Geschäftsführerbezüge gekommen sei, sei nicht auf eine betragsmäßig fixe Vergütung sondern auf das Geschick des Geschäftsführers in der Leitung des Unternehmens und auf die in seinem Geschäftsbereich stabile Wirtschaftslage zurückzuführen. Wie aus den vorstehenden Ausführungen ersichtlich sei, sei weder eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens, noch das Fehlen eines wesentlichen Unternehmerwagnisses gegeben.

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. 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.

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

Linz, am 4. April 2005