



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der HS. , vertreten durch A., vom 2. April 2002, gegen den Bescheid des Finanzamtes Vöcklabruck vom 7. Jänner 2002, betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 1998 bis 31. Dezember 2000 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 2000 wurde festgestellt, dass die an die zu je 50 % beteiligten Geschäftsführer L.u.F.S. bezahlten Vergütungen (je S 800.000,-- 1999 und je S 1.700.000,-- 2000) 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 7. Jänner 2002 der auf die Geschäftsführervergütungen entfallende Dienstgeberbeitrag (€ 16.351,39) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (€ 1.670,02) nachgefordert.

Dagegen wurde innerhalb der verlängerten Rechtsmittelfrist berufen und beantragt, den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben. Die Begründung des Prüfungsberichtes, wonach das Geschäftsführerentgelt als selbständige Einkünfte gemäß § 22 Z 2 EStG erklärt und daher diese Beträge DB-pflichtig seien, sei nicht schlüssig und der Bescheid wegen

fehlender Begründung rechtswidrig. Aus dem Umstand, dass bestimmte Einkünfte gemäß § 22 EStG erklärt würden, lasse sich für die Frage nach der DB/DZ-Pflicht auf Grund des Vorliegens "aller Merkmale eines Dienstverhältnisses" – insbesondere im Lichte der komplexen VwGH-Judikatur – gewiss nichts gewinnen. Geschäftsführerbezüge eines wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers seien nämlich immer gemäß § 22 Z 2 EStG zu erklären, gleich ob die Tätigkeit in der Art eines Dienstverhältnisses ausgeübt werde oder nicht. Überdies sei der angefochtene Bescheid auch materiell rechtswidrig. Gerade die jüngsten Entscheidungen des VwGH hätten gezeigt, dass eine Geschäftsführertätigkeit dann nicht nach Art eines Dienstverhältnisses ausgeübt werde und demzufolge nicht unter die DB/DZ-Pflicht falle, wenn der Geschäftsführer ein Unternehmerrisiko trage. Im konkreten Fall seien Vereinbarungen abgeschlossen worden, die die Geschäftsführervergütung ausschließlich als Prozentsatz des erwirtschafteten handelsrechtlichen Ergebnisses (ohne jedes Fixum) definieren würden. Überdies seien die Geschäftsführer sogar zu einem Verlustausgleich verpflichtet, wenn die Gesellschaft ein negatives Ergebnis erwirtschaftete. Schließlich sei durch die häufige Auslandstätigkeit der Geschäftsführer nicht einmal eine organisatorische Eingliederung in den Betrieb gegeben. Nach Auffassung der bevollmächtigten Vertreterin könne die gegenständliche – rechtswidrig der DB/DZ-Pflicht unterworfenen – Geschäftsführungstätigkeit geradezu als Lehrbuchbeispiel für eine unter eigenem Unternehmerrisiko (Verlustbeteiligung) und organisatorischer Eigenständigkeit ausgeübte und damit nach mittlerweile ständiger Judikatur des VwGH nicht DB/DZ-pflichtige Geschäftsführertätigkeit gelten.

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 den vorgelegten Geschäftsführerverträgen hervorgeht, übernimmt es der jeweilige Geschäftsführer die Geschäftsführeragenden der Berufungswerberin im Rahmen des Unternehmensgegenstandes nach den Grundsätzen der Gesetzmäßigkeiten und der Wirtschaftlichkeit bestmöglich zu besorgen. Das Merkmal der Eingliederung in den Organismus des Betriebes ist durch die kontinuierliche und seit dem Jahr 1999 bis heute erfolgte Ausübung der Geschäftsführungstätigkeit gegeben.

Auf den Umstand, ob die beiden Geschäftsführer ein Unternehmerwagnis getragen haben oder nicht kommt es nach den Ausführungen des verstärkten Senates des Verwaltungsgerichtshofes nicht mehr an (vgl. auch VwGH 23.11.2004, 2004/15/0068).

Auf Grund dieser Feststellungen weist die Tätigkeit der wesentlich beteiligten Geschäftsführer somit – unter Außerachtlassung der Weisungsgebundenheit – die Merkmale eines Dienstverhältnisses auf, sodass die von der Gesellschaft bezogenen Vergütungen der Geschäftsführer 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 3. Februar 2005