



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 2

GZ. RV/0975-L/05

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Mag. Dr. Reinhard Selendi Rechtsanwalts KEG, 4600 Wels, Freiung 14, vom 9. September 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 12. August 2005 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 2001 bis 31. Dezember 2004 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer bei der Berufungswerberin über die Jahre 2000 bis 2004 durchgeföhrten Lohnsteuerprüfung wurde festgestellt, dass die Bezüge des wesentlich an der Gesellschaft beteiligten Geschäftsführers A sowie des im Jahr 2002 ebenfalls als Geschäftsführer tätigen und in dieser Zeit wesentlich beteiligten H nicht in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages und Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag einbezogen wurden. A war von 1.1.2000 bis 31.12.2001 alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der GmbH. Von Jänner 2002 bis September 2003 waren A und H zu je 50% am Stammkapital beteiligt, ab Oktober 2003 war A wiederum im Ausmaß von 78% beteiligt. Die Geschäftsführertätigkeit wurde im Jahr 2002 von beiden wesentlich Beteiligten gemeinsam ausgeübt, von Jänner 2003 bis Mai 2004 übte A die Geschäftsführertätigkeit wiederum alleine aus. Nach Ansicht der Lohnsteuerprüfung waren die Geschäftsführerbezüge in die Bemessungsgrundlage zum

Dienstgeberbeitrag einzubeziehen, wobei unter anderem auch unter ausführlicher Darlegung der Bezugsschwankungen und der Betriebsergebnisse festgestellt wurde, dass die Höhe der Geschäftsführervergütungen keinen Bezug zu den Betriebsergebnissen aufweise und ein Unternehmerrisiko der beiden Geschäftsführer daher nicht anzunehmen sei.

Das Finanzamt schloss sich dieser Ansicht an und forderte mit den angefochtenen Bescheiden den auf die Geschäftsführerbezüge entfallenden Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nach. Nachzahlungen ergaben sich hiebei für die Jahre 2001 bis 2004.

Eine gegen alle Bescheide eingebrachte Berufung wurde sinngemäß folgendermaßen begründet: Die Abgabenbescheide würden auf einen zeitgleich übermittelten Bericht gründen. Dieser sei jedoch hinsichtlich seiner Argumentation bezüglich Risikoeinbindung und Wertung der Variabilität der vorhandenen Einkommen falsch. Auch wenn der VwGH diesen Faktoren Bedeutungslosigkeit beimesse, seien diese Umstände ausführlich und ausdrücklich im Bericht erwähnt und deuten darauf hin, dass sie bei der Entscheidung eine massive Relevanz hatten.

Nach abweisenden Berufungsvorentscheidungen hielt die Berufungswerberin ihr Begehren mit Vorlageanträgen betreffend alle Jahre weiterhin aufrecht.

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 Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinn des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinn des § 22 Z.2 EStG 1988.

Nach Absatz 3 der zitierten Gesetzesstelle ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Absatz 1 genannten Dienstgeber gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht. Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit.a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinn des § 22 Z 2 leg.cit.

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) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Für die Frage, ob "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" gegeben sind, ist eine auf Grund des Beteiligungsverhältnisses fehlende

Weisungsgebundenheit fiktiv hinzuzudenken und sodann nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu prüfen, ob die Voraussetzungen eines steuerlichen Dienstverhältnisses gegeben sind (vgl. VwGH 20.11.1996, 96/15/0094). Hierbei kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse, nicht auf die vom Steuerpflichtigen gewählte Form der Bezeichnung an.

Der Verfassungsgerichtshof hat die Behandlung von Beschwerden, die sich gegen die Einbeziehung der Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art im Sinn des § 22 Z 2 EStG 1988 in den Dienstgeberbeitrag nach dem FLAG richteten, abgelehnt (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 im Fall der auf die gesellschaftsrechtlichen Beziehungen zurückzuführenden Weisungsgebundenheit verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses ihre Indizwirkung für die Lösung der Frage verlieren, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses gegeben sind. Dies trifft vor allem auf folgende zu: fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, Anwendbarkeit typischer arbeitsrechtlicher Vorschriften wie Arbeits- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall, Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegierung bestimmter Arbeiten etc.

In dem dieser Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes unmittelbar nachfolgenden Erkenntnis vom 23.4.2001, 2001/14/0054, und 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 aller Merkmale eines Dienstverhältnisses" vor allem auf folgende Kriterien abstellt: die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft und das Fehlen eines Unternehmerrisikos. Von Bedeutung ist auch noch das Vorliegen einer laufenden (wenn auch nicht notwendig monatlichen) Entlohnung.

Schließlich ist der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, in einem nach § 13 Abs.1 Z 1 VwGG gebildeten Senat von dieser Rechtssprechung 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. Den anderen Merkmalen kann nur in solchen Fällen Bedeutung zukommen, in denen die Eingliederung nicht klar zu erkennen wäre.

Gleichzeitig führt der Verwaltungsgerichtshof im zitierten Erkenntnis unter Hinweis auf seine Vorjudikatur aus, dass von einer Eingliederung in aller Regel auszugehen sein wird, da dieses Merkmal bereits durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegte erkennbare Tätigkeit hergestellt wird, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird. Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft 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.

Dass in diesem Sinn auch im gegenständlichen Fall beide Geschäftsführer in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft eingegliedert waren, muss wohl außer Zweifel gestellt werden. Schließlich ergaben sich im gesamten Verfahren keine Hinweise, dass die beiden Geschäftsführer nicht die mit dieser Funktion verbundenen Aufgaben erfüllt hätten. Damit kommt jedoch auch der Frage, ob die Geschäftsführer ein Unternehmerwagnis zu tragen hatten oder sonstige Merkmale vorliegen, nach den Ausführungen des verstärkten Senates des Verwaltungsgerichtshofes in dem zitierten Erkenntnis nicht mehr entscheidungswesentliche Bedeutung zu. An dieser Rechtsansicht hat der Verwaltungsgerichtshof auch in seiner gesamten nachfolgenden Judikatur festgehalten (z.B. VwGH 23.11.2004, 2004/15/0068), sodass aus den Hinweisen in der Berufung, es sei die Risikoeinbindung der Bezüge falsch angenommen worden, nichts für den Standpunkt der Berufungswerberin zu gewinnen ist. Entgegen der Ansicht der Berufungswerberin waren die Ausführungen im Prüfungsbericht zum Unternehmerrisiko entsprechend der zitierten Judikatur keineswegs für die Entscheidung relevant.

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 als Einkünfte im Sinn des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen waren.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Linz, am 10. Juli 2007