



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 11

GZ. RV/1839-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung vom 23. September 1998 der Bw., vertreten durch Interfides, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Körperschaften in Wien vom 20. August 1998 betreffend Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für den Zeitraum vom 1. Jänner 1994 bis zum 31. Dezember 1997 wie folgt entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Mit dem angefochtenen Bescheid wurden der Berufungswerberin (idF.: Bw.) der Dienstgeberbeitrag und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, der auf die Bezüge entfällt, die die an ihrem Unternehmen zu je 10% beteiligten Geschäftsführer erhalten haben, vorgeschrieben.

Dagegen richtet sich die Berufung der Bw. mit der Begründung, die Beschäftigung der beiden Geschäftsführer weise nicht die üblichen Merkmale eines Dienstverhältnisses auf. Der Dienstgeberbeitrag und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag seien daher zu Unrecht vorgeschrieben worden.

In der Berufungsvorentscheidung vom 30. November 1998 hat sich das Finanzamt mit den in der Vorhaltsbeantwortung vom 8. Mai 1998 dargestellten Tätigkeiten der Geschäftsführer auseinander gesetzt und ist zu dem Ergebnis gelangt, dass diese Tätigkeiten die Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisen. Im Vorlageantrag vom 31. Dezember 1998 bestreitet die Bw. das Vorliegen von Dienstverhältnissen.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 8. Mai 1998 bzw. im Vorlageantrag vom 30. Dezember 1998 hat die Bw. die Merkmale, die die Tätigkeit ihrer beiden Geschäftsführer kennzeichnen dargelegt und gleichzeitig zum Ausdruck gebracht, dass diese Merkmale gegen das Vorliegen von Dienstverhältnissen sprechen. Im Einzelnen handelt es sich den Ausführungen der Bw. zufolge um folgende Merkmale:

- die beteiligten Geschäftsführer üben die Tätigkeit von handelsrechtlichen Geschäftsführern aus; ihnen obliegt die kaufmännische Leitung des Unternehmens; aus der Natur von handelsrechtlichen Geschäftsführern können sich diese bei den formellen Vertretungsaufgaben nicht vertreten lassen;
- die Entlohnung ihrer Tätigkeiten erfolgt über Honorarnoten, mit welchen geleistete Stunden abgerechnet werden; die Abrechnung erfolgt in unregelmäßigen Abständen, in etwa halbjährlich; es werden keine Sonderzahlungen vergütet; die Vergütung ist nicht umsatz- oder gewinnabhängig;
- Auslagen wie Diäten oder Kilometergeld würden prinzipiell vergütet, sind jedoch bisher noch nie angefallen;
- es gibt keinen Anspruch auf Abfertigung, keinen Anspruch auf Urlaubsentschädigung und keinen Anspruch auf Weiterzahlung der Entlohnung im Krankheitsfalle;
- die beiden Geschäftsführer sind hauptberuflich Steuerberater und überwiegend in ihrer Kanzlei tätig; neben der gegenständlichen Geschäftsführertätigkeit bekleiden sie noch weitere derartige Positionen in Unternehmen völlig unterschiedlicher Branchen;

- bei der Bw. sind keine fixen Arbeitsplätze für die handelsrechtlichen Geschäftsführer eingerichtet; die Geschäftsführertätigkeit wird teilweise vom Arbeitsplatz in der Steuerberatungskanzlei ausgeübt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 41 Abs. 1 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 (FLAG) haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Gemäß § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Bundesgesetzes BGBI. Nr. 818/1993 sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 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 ist, 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.

Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zählt § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 die Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis. Nach lit. b leg. cit. sind weiters Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit Bezüge und Vorteile von Personen, die an Kapitalgesellschaften nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 beteiligt sind, auch dann, wenn bei einer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisenden Beschäftigung die Verpflichtung, den Weisungen eines anderen zu folgen, auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmungen fehlt.

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Die Regelung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, findet sich in § 57 Abs. 4 und 5 des Handelskammergesetzes (HKG) idF BGBI. 958/1994 bzw. § 57 Abs. 7 und 8 HKG idF BGBI. 661/1994.

Im Erkenntnis vom 24. Oktober 2002, Zi. 2001/15/0062, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass die in § 22 Z 2 EStG 1988 normierten - für das Vorliegen der sonstigen

Merkmale eines Dienstverhältnisses maßgeblichen – Beurteilungskriterien auch für die Einkünftequalifikation nicht wesentlich beteiligter Gesellschafter im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 heranzuziehen sind. Der Verwaltungsgerichtshof erachtet folgende Kriterien für maßgeblich: Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft, Fehlen des Unternehmerwagnisses und das Merkmal der laufenden (wenn auch nicht notwendig monatlichen) Entlohnung.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes 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 Geschäftsführung spricht für diese Eingliederung.

Unternehmerrisiko liegt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Steuerpflichtigen weitgehend von seinen unternehmerischen Fähigkeiten und seinem Fleiß, sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und der Steuerpflichtige für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen muss. Dabei kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse an.

Die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses wesentliche Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Bw. ergibt sich bereits durch die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Geschäftsführungstätigkeit, welche von der Bw. nicht in Abrede gestellt wird. Der Umstand, dass bei der Bw. kein fixer Arbeitsplatz für die Geschäftsführer eingerichtet ist und die Geschäftsführer ihre Tätigkeit teilweise vom Arbeitsplatz in der Steuerberatungskanzlei ausüben, steht unter diesen Umständen der Erfüllung der Geschäftsführeraufgaben nicht entgegen (so auch: VwGH vom 5. Juni 2003, ZI. 2003/15/0040). Der Eingliederung der Geschäftsführer in den betrieblichen Organismus steht auch nicht entgegen, dass die Geschäftsführer an keine fixen Arbeitszeiten gebunden sind und dass sie neben ihrer Geschäftsführertätigkeit für die Bw. auch noch weitere Tätigkeiten ausüben (so auch: VwGH vom 24. Oktober 2002, ZI. 2001/15/0062).

Dass den Geschäftsführern Ansprüche, die sich bei einem Arbeitsverhältnis im Sinne des Arbeitsrechtes ergeben (beispielsweise Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall, Abfertigungsansprüche) lt. dem Vorbringen der Bw. nicht zustehen, steht ebenfalls nicht in Widerspruch zum Bestehen eines Dienstverhältnisses (nochmals: VwGH vom 24. Oktober 2002, ZI. 2001/15/0062).

Mit ihrem Vorbringen, dass die Vergütungen der Geschäftsführer nicht umsatz- oder gewinnabhängig sind und dass Auslagen prinzipiell vergütet werden würden, zeigt die Bw. – im Sinne der oa. Rechtsprechung – auch kein Unternehmerrisiko auf.

Dem Erfordernis einer laufenden, wenn auch nicht notwendig monatlich gleichbleibenden Entlohnung im Sinne der dargestellten Rechtsprechung wird durch die halbjährliche Auszahlung ebenfalls Rechnung getragen (so auch: VwGH vom 18. September 2003, Zl. 2001/15/0151).

Da die von den Geschäftsführern ausgeübte Tätigkeit somit sämtliche Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist, war der Berufung der gewünschte Erfolg zu versagen.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, 12. November 2003