



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der V. vom 16. März 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 1. März 2006 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag sowie Säumniszuschlag für den Zeitraum 1. Jänner 2002 bis 31. Dezember 2005 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Höhe der in den angefochtenen Bescheiden angeführten Abgaben beträgt:

| Abgabenart | Zeitraum | Betrag in Euro |
|---------------------------------|----------|----------------|
| Lohnsteuer | 2002 | 13,49 |
| Dienstgeberbeitrag | 2002 | 2.460,01 |
| Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag | 2002 | 213,21 |
| Dienstgeberbeitrag | 2003 | 2.132,82 |
| Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag | 2003 | 180,10 |
| Dienstgeberbeitrag | 2004 | 2.212,05 |
| Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag | 2004 | 186,80 |
| Dienstgeberbeitrag | 2005 | 2.590,21 |

| | | |
|---------------------------------|------|--------|
| Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag | 2005 | 207,22 |
| Säumniszuschlag | 2005 | 51,80 |

Das als Beilage angeschlossene Berechnungsblatt bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer bei der Berufungswerberin durchgeführten Lohnsteuerprüfung über die Zeit vom 1. Jänner 2002 bis 31. Dezember 2005 wurde u.a. festgestellt, dass die dem mehrheitlich beteiligten Geschäftsführer zugeflossenen Vergütungen (2002: 58.671,43 Euro; 2003: 55.694,99 Euro; 2004: 61.190,00 Euro; 2005: 66.583,33 Euro) nicht in die Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einbezogen worden seien.

Auf Grund dieser Feststellung wurde mit Haftungs- und Abgabenbescheiden vom 1. März 2006 neben einem Lohnsteuerbetrag in der Höhe von 13,49 Euro für das Kalenderjahr 2002 der auf die Geschäftsführervergütungen entfallende Dienstgeberbeitrag (2002: 2.917,19 Euro; 2003: 2.677,92 Euro, 2004: 2.753,55 Euro; 2005: 2.996,24 Euro) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (2002: 252,83 Euro; 2003: 226,13 Euro; 2004: 232,52 Euro; 2005: 239,70 Euro) nachgefordert sowie ein Säumniszuschlag vom Dienstgeberbeitrag (2002: 58,34 Euro; 2003: 53,56 Euro; 2004: 55,07 Euro; 2005: 59,92 Euro) vorgeschrieben.

Dagegen wurde fristgerecht berufen. Als Verfahrensmangel wurde gerügt, dass die Vorschreibung nicht begründet worden sei. Inhaltlich wurde im Wesentlichen Folgendes vorgebracht:

Als mehrheitlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer sei Herr Ing. R. Unternehmer und schulde der GmbH keineswegs seine Arbeitskraft (§ 47 EStG). Da die Gesellschaft über kein Büro verfüge, sei Herr Ing. R. organisatorisch nicht eingebunden. Auch wenn die herrschende Rechtsprechung die Weisungsgebundenheit bzw. deren Nichtvorliegen nicht mehr als Kriterium für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses gem. § 22 Zif. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 in Erwägung ziehe, müsse diese Nichtweisungsgebundenheit im gegebenen Fall nachhaltig für das Nichtvorliegen eines Dienstverhältnisses betont werden. Dies gelte ebenso für das Fehlen von fixer Arbeitszeit, der freien Zeiteinteilung, das Fehlen einer Arbeitslosenversicherung, Fehlen von Urlaubsanspruch und Kündigungsschutz. Durch das Fehlen einer Büroorganisation bei der Gesellschaft sei eine organisatorische Einbindung nicht gegeben. Da der

Geschäftsführer zur Erfüllung seiner Managementaufgaben für die Gesellschaft auf eigenes Risiko ein eigenes Büro installiert habe, sei die Dienstnehmereigenschaft eindeutig nicht gegeben. Ebenso sei aus dem beiliegenden Berater- und Managementvertrag deutlich ersichtlich, dass Herr Ing. R. seine Leistungen auf eigenes wirtschaftliches Risiko erbringe und diese Leistungen durch Prämienvereinbarungen auch erfolgsorientiert seien. Zur Erfüllung seiner Aufgaben beschäftige Herr Ing. R. Personal. Dazu seien die Beratungshonorare entsprechend dargestellt worden. Für diese Mitarbeiter seien L, DB, DZ und Kommunalsteuer abgeführt worden. Dies würde zu einer doppelten Besteuerung führen, was nach herrschendem Recht nicht gestattet sei. Die Bemessungsgrundlage zur Vorschreibung des DB und DZ sei daher völlig falsch. Dies bedeute Mangelhaftigkeit des Bescheides.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 (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 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Abs. 3 des § 41 FLAG 1967 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 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt. Die Beteiligung durch Vermittlung eines Treuhänders oder einer Gesellschaft steht einer unmittelbaren Beteiligung gleich.

Die gesetzliche Grundlage für die Erhebung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag bildet § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (WKG).

Dem Firmenbuch ist zu entnehmen, dass im Streitzeitraum Herr Ing. R. handelsrechtlicher Geschäftsführer der Berufungswerberin war. Das Stammkapital der Berufungswerberin wurde zu 100 Prozent von der R-GmbH. gehalten. Als Alleingesellschafter des zuletzt genannten Unternehmens war Herr Ing. R. ausgewiesen.

Im gegenständlichen Fall liegt somit eine mittelbare Beteiligung des Geschäftsführers an der

Berufungswerberin über die R-GmbH vor. Eine Beteiligung durch Vermittlung einer Gesellschaft steht gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 dritter Satz EStG 1988 einer unmittelbaren Beteiligung gleich.

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 Delegierung 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. Danach stützt sich die Feststellung, ob "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" vorliegen, nur mehr auf die gesetzliche Definition eines steuerrechtlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG 1988. Da in dieser Legaldefinition das steuerliche 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. 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 15.12.2004, 2003/13/0067).

Wie aus dem vorgelegten Beratungs- und Managementvertrag vom März 1999 hervorgeht, ist Herr Ing. R. Geschäftsführer der Berufungswerberin (Punkt 2). Dem Geschäftsführer und Berater (im Vertrag als Berater bezeichnet) obliegt die Lenkung und Überwachung der Berufungswerberin im Ganzen; insbesondere die kaufmännische Leitung. Der Berater hat sich bei seiner Geschäftsführung immer am Wohl des Unternehmens als oberste Richtlinie zu orientieren (Punkt 4). Das Entgelt für die Tätigkeiten wird nach einem jedes Jahr neu festzulegenden Stundensatz verrechnet. Der Berater hat der Berufungswerberin seine Gewerbeanmeldung und die Finanzamtnummer vorgelegt. Dies deshalb, da der Berater für die gesamte Verteuerung seiner Entgelte selbst zu sorgen hat. Ab einem Bilanzgewinn von 200.000,00 S wird noch zusätzlich eine Gewinnprämie vereinbart. Die Höhe wird nach Erreichen dieses Gewinnes beschlossen (Punkt 7). Dem Berater sind die für die Berufungswerberin durchgeführten Geschäftsreisen entstehenden Auslagen nach den steuerlichen Vorschriften zulässigen Bedingungen und Sätzen zusätzlich zu den Beratungsrechnungen nach Vorlage zu ersetzen. Darüber hinausgehende Spesen für die Geschäftsführung, z.B. Telefon- und Bürokosten, wo immer diese anfallen, Fachliteratur für den Eigenbedarf, Kosten Berufsfortbildung, Bezahlung von Kräften in diversen Büros, hat der Berater selbst zu tragen (Punkt 8).

Das Merkmal der Eingliederung in den Organismus des Betriebes ist daher nach den zitierten Ausführungen im Beratungs- und Managementvertrag und durch die kontinuierliche und laut Firmenbuch bereits seit dem Jahr 1998 erfolgte Ausübung der Geschäftsführungstätigkeit gegeben.

Auf den Umstand, ob der Gesellschafter-Geschäftsführer ein Unternehmerwagnis getragen hat und laufend entlohnt wurde oder nicht, kommt es nach den Ausführungen des verstärkten Senates nicht mehr an (vgl. auch VwGH 23.11.2004, 2004/15/0068).

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 des

Geschäftsführers als Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind. Damit ist die Abgabenvorschreibung dem Grunde nach zu Recht ergangen.

In der Berufung vom 16. März 2006 wurde auch vorgebracht, dass in den angefochtenen Bescheiden unrichtige Bemessungsgrundlagen herangezogen worden seien. Dies mit der Begründung, Herr Ing. R. beschäftige zur Erfüllung seiner Aufgaben Personal. Für diese Mitarbeiter sei bereits L, DB, DZ und Kommunalsteuer abgeführt worden.

In diesem Punkt ist dem Berufungsvorbringen Folge zu geben. Die in den angefochtenen Bescheiden herangezogene Beitragsgrundlage für DB und DZ ist daher um jene den Mitarbeitern gewährte Arbeitslöhne, für die bereits L, DB und DZ abgeführt wurden, zu vermindern.

Die Berufungswerberin wurde in diesem Zusammenhang mit Vorhalt vom 9. Juli 2007 ersucht, das Berufungsvorbringen zu konkretisieren und die Tätigkeiten der Mitarbeiter des Geschäftsführers und die dafür gewährten Vergütungen für die geprüften Kalenderjahre durch Vorlage von Belegen und Unterlagen nachzuweisen. Da dieser Vorhalt unbeantwortet blieb, wurde der auf Mitarbeiter entfallende Anteil an Arbeitslöhnen im gegenständlichen Fall wie folgt ermittelt:

Laut Punkt 7 des oben genannten Beratungs- und Managementvertrages vom März 1999 hat der Geschäftsführer für die gesamte Versteuerung seiner Entgelte selbst zu sorgen.

Nach der von der Berufungswerberin dem Finanzamt am 20. Februar 2006 vorgelegten Aufstellung entfallen von den in den jeweiligen Jahren erklärten Einnahmen des Geschäftsführers auf:

| | 2002 | 2003 | 2004 | 2005 |
|------------------------|-------------------------|-------------------------|-------------------------|-------------------------|
| die R-GmbH: | 57.224,23 € (49,38%) | 47.241,68 € (45,89%) | 52.203,33 € (46,04%) | 60.783,34 € (47,72%) |
| die Berufungswerberin: | 58.671,43 € (50,62%) | 55.694,99 € (54,11%) | 61.190,00 € (53,96%) | 66.583,33 € (52,28%) |

In der vom Finanzamt übermittelten, den Geschäftsführer der Berufungswerberin betreffenden Darstellung der Gewinn- und Verlustrechnung für die Jahre 2002 bis 2005 sind ausgabenseitig als Löhne und Gehälter (6200) folgende Beträge angeführt:

2002: 20.070,80 Euro; 2003: 22.386,38 Euro; 2004: 22.300,28 Euro; 2005: 17.259,00 Euro.

Zur Ermittlung des auf Mitarbeiter des Geschäftsführers entfallenden Anteils an Arbeitslöhnen wurden die in den angefochtenen Bescheiden vom 1. März 2006 herangezogenen Bemessungsgrundlagen um jene in der Gewinn- und Verlustrechnung des Geschäftsführers ausgabenseitig enthaltenen Gehaltsbeträge vermindert, die anteilig auf die oben dargestellten Einnahmen des Geschäftsführers von der Berufungswerberin entfallen. Das sind: 10.159,84 Euro für 2002 (50,62% von 20.070,80 Euro); 12.113,27 Euro für 2003 (54,11% von 22.386,38 Euro); 12.033,23 für 2004 (53,96% von 22.300,28 Euro); 9.023,00 Euro für 2005 (52,28% von 17.259 Euro).

Der Unabhängige Finanzsenat brachte den Parteien die Sachverhaltsannahmen, die dargestellte Ermittlung der Bemessungsgrundlagen sowie die sich daraus ergebende Abgabenberechnung mit Vorhalten vom 9. Juli 2008 und 10. September 2008 zur Kenntnis und gab ihnen Gelegenheit sich dazu zu äußern.

Da diese Vorhalte unbeantwortet blieben, war die Abgabenberechnung entsprechend obiger Darstellung zu ändern.

Daraus ergab sich auch eine geänderte Berechnung des Säumniszuschlages. Die Festsetzung jener Säumniszuschläge, die den Betrag von 50,00 Euro nicht erreichen, hat gem.

§ 217 Abs. 10 BAO zu entfallen. Auf die beiliegende Abgabenberechnung wird verwiesen.

Der in der Berufung gerügte erstinstanzliche Begründungsmangel wurde im Rechtsmittelverfahren saniert.

Aus den dargelegten Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 29. September 2008