



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der IF., vertreten durch OP., vom 22. April 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Vöcklabruck vom 20. März 2002, betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 1998 bis 31. Dezember 2001, entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Höhe der im angefochtenen Bescheid angeführten Abgaben beträgt:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in Schilling	Betrag in Euro
Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen	1998 – 2001	135.907,--	9.876,75
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	1998 – 2001	13.964,--	1.014,80

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer bei der Berufungserberin durchgeföhrten Lohnsteuerprüfung über die Zeit vom 1. Jänner 1998 bis 31. Dezember 2001 wurde festgestellt, dass die an den zu 75 % beteiligten Geschäftsführer ER. bezahlten Vergütungen (1998 S 600.000,--, 1999 S 944.892,--, 2000 S 1.025.256,-- und 2001 S 750.000,--) 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 20. März 2002 der auf die Geschäftsführervergütungen entfallende Dienstgeberbeitrag (€ 10.857,83) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (€ 1.108,55) nachgefordert.

Dagegen wurde durch die bevollmächtigte Vertreterin berufen. Anlässlich der Erstellung des Jahresabschlusses 2001 sei festgestellt worden, dass ein Betrag von S 300.000,-- irrtümlich doppelt erfasst worden sei. Die Zahlung vom 5.2.2001 in Höhe von S 300.000,-- habe wirtschaftlich das Jahr 2000 betroffen und sei in diesem Jahr im Aufwand und somit in der dem Jahresabschluss 2000 entnommenen Bemessungsgrundlage von S 1.025.256,-- enthalten gewesen. Im Prüfungsbericht sei diese Zahlung jedoch in der Bemessungsgrundlage für 2001 von S 750.000,-- nochmals erfasst worden. Die richtige Grundlage für 2001 laute daher auf S 450.000,--. Aus dieser Berichtigung würde sich eine Minderung an DB von S 13.500,-- und an DZ von S 1.290,-- gegenüber den im Bescheid vorgeschriebenen Beträgen ergeben.

Weiters wird beantragt, den Bescheid wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufzuheben. Bei den Vergütungen an den Gesellschafter-Geschäftsführer handle es sich steuerrechtlich um Einkünfte nach § 22 Z 2 EStG 1988, diese seien jedoch nur unter der Voraussetzung abgabepflichtig nach FLAG, dass "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" vorliegen würden. Eine unregelmäßige, eventuell nur über Anforderung erfolgende Vergütung würde in einem Dienstverhältnis ausgeschlossen sein. Dass der Geschäftsführer ein Unternehmerrisiko trage, gehe allein daraus hervor, dass infolge eines Ergebnisrückgangs im Jahr 2001 für dieses Jahr keine Prämie zufließen werde und die à conto Zahlungen eingestellt worden seien. Im Auftragsverhältnis des Geschäftsführers zur Berufungswerberin liege weder eine persönliche Dienstplicht, noch eine organisatorische Eingliederung vor. Der Geschäftsführer könne sich im Innenverhältnis jederzeit nach eigenem Gutdünken durch von ihm zu bestimmende Personen vertreten lassen. Es komme dabei nicht darauf an, ob davon tatsächlich Gebrauch gemacht werde, sondern darauf, dass die Möglichkeit grundsätzlich bestehe. Er schulde somit nicht seine Arbeitskraft, wie es § 47 Abs. 2 EStG verlange, sondern einen Arbeitserfolg, nämlich die Geschäftsführung. Die Wahrnehmung der dem Geschäftsführer obliegenden Aufgaben, allen voran die Kontrollfunktion, mache eine Eingliederung in den täglichen Arbeitsprozess unmöglich. Für ihn selbst gebe es keine Sanktionen in disziplinärer Hinsicht. Es könne doch insbesondere dann nicht die Eingliederung des Gesellschafter-Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers "Gesellschaft" vorliegen, wenn dieser in der Lage sei, in der Person des Gesellschafters über die Arbeitszeit etc des Geschäftsführers – und damit über seine eigene – zu bestimmen, diese jederzeit abändern und damit nach seinem eigenen Willen gestalten zu können. Wie solle bei dieser Konstellation das Kriterium "Überwachung der Arbeit durch den Dienstgeber" erfüllt und durch wen der Geschäftsführer zur disziplinären Verantwortung gezogen werden? Der

Gesellschafter, der für die Willensbildung der juristischen Person, der er angehöre, wesentlich oder allein maßgeblich sei, unterwerfe sich in Durchführung dieses Willens nicht einem Fremden, sondern dem durch seinen eigenen bestimmten oder unter Mitwirkung seines eigenen vereinbarten Willens (s. Sedlacek in ÖStZ Nr. 5/97). Abschließend werde nochmals darauf hingewiesen, dass § 22 Z 2 EStG 1988 "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" verlange. Für diese Beurteilung würden unter Außerachtlassen der Weisungsgebundenheit folgende Kriterien verbleiben: Schulden der Arbeitskraft, Leitung des Arbeitgebers, Eingliederung in den geschäftlichen Organismus, Fehlen des Unternehmerrisikos. Alle diese Merkmale müssten als Voraussetzung für die Abgabepflicht der Geschäftsführervergütung nach FLAG vorliegen. Aus vorstehender Begründung ergebe sich jedoch, dass keines dieser Merkmale vorliege und infolge des beherrschenden Einflusses des Mehrheitsgesellschafters auch nicht vorliegen könne.

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 für die Jahre bis 1998 § 57 Abs. 7 und 8 des Handelskammerge setzes (HKG) und für die folgenden Jahre § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammerge setzes 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 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. 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 dem Geschäftsführervertrag vom 28.2.1997 hervorgeht, obliegt dem Geschäftsführer die Leitung und Überwachung des Unternehmens der Gesellschaft im ganzen. Er hat insbesondere für die wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Belange der Gesellschaft in bestmöglichsterweise Sorge zu tragen. Das

Merkmal der Eingliederung in den Organismus des Betriebes ist durch die kontinuierliche und laut Firmenbuch bereits seit dem Jahr 1990 erfolgte Ausübung der Geschäftsführungstätigkeit gegeben.

Vor dem Hintergrund des funktionalen Verständnisses vom Begriff der Eingliederung in den Organismus des Betriebes ist den ins Treffen geführten Sachverhaltskomponenten, wie etwa der nicht erforderlichen Anwesenheit des Gesellschafters in den Betriebsräumlichkeiten der Gesellschaft, dem Fehlen eines festen Arbeitsplatzes oder einer festen Arbeitszeit keine Bedeutung zuzubilligen (vgl. obiges VwGH-Erk.).

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.

Insoweit war der Berufung kein Erfolg beschieden.

Der weitere Berufungseinwand, dass ein Betrag von S 300.000,-- doppelt in die DB- und DZ-Bemessungsgrundlage aufgenommen worden sei, ist nach Meinung des Finanzamtes im Vorlagebericht berechtigt. Daraus resultiert eine Minderung der Nachforderung an Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen von S 13.500,-- (4,5 % von S 300.000,--) und an Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag von S 1.290,-- (0,43 % von S 300.000,--). Die bisherige DB-Nachforderung von S 149.407,-- reduziert sich daher um S 13.500,-- auf S 135.907,-- und die DZ-Nachforderung von S 15.254,-- um S 1.290,-- auf S 13.964,--.

Es war wie im Spruch zu entscheiden.

Linz, am 4. Februar 2005