

GZ. RV/2227-W/2002

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Wolfgang Schober, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 9., 18. und 19. Bezirk und Klosterneuburg in Wien betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 1997 bis 1999 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

Die Bw. ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung.

Mit Schreiben vom 28. Dezember 2000 beantragte die Bw. die bescheidmässige Festsetzung des Dienstgeberbeitrages sowie des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 1997

bis 1999 in der in einer Beilage zum Schreiben ausgewiesenen Höhe. Wie die Bw. in der Begründung zu diesem Schreiben ausführte, ergaben sich die gegenüber den gemeldeten und entrichteten Beiträgen abweichenden Beiträge daraus, dass die Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers aus der Bemessungsgrundlage ausgeschieden worden waren. Die Bw. verwies diesbezüglich auf den Antrag des Verwaltungsgerichtshofes an den Verfassungsgerichtshof vom 26. September 2000.

Das Finanzamt erließ einen Feststellungsbescheid, stellte die Beträge darin jedoch in der ursprünglich gemeldeten und entrichteten Höhe fest. Begründend führte es aus, dass zur Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und für den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag auch die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art für Personen, die an Kapitalgesellschaften zu mehr als 25 Prozent beteiligt sind, zählen, vorausgesetzt, dass die Merkmale eines Dienstverhältnisses – ausgenommen die persönliche Weisungsgebundenheit – vorliegen. Die Tätigkeit des Geschäftsführers weise die Merkmale eines Dienstverhältnisses auf. Die Lohnabgaben seien daher im Wege der Selbstbemessung zu Recht berechnet worden.

In der dagegen erhobenen Berufung brachte die Bw. vor, dass MT zu 100 Prozent am Unternehmen beteiligt sei. In dem angefochtenen Bescheid seien für die Bezüge von MT für die Jahre 1997 bis 1999 Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag festgesetzt worden. Laut Verwaltungsgerichtshof liege ein Dienstverhältnis nur vor, wenn eine Person in persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit gegen Entgelt beschäftigt wird. Fehle die persönliche Weisungsgebundenheit, so liege dem Grunde nach kein Dienstverhältnis vor. Könne sich die Person auf Grund der Beteiligungsverhältnisse seine Zeit frei einteilen und die Wahl seines Arbeitsortes bestimmen, fehle es an den übrigen Merkmalen persönlicher Abhängigkeit. Der handelsrechtliche Geschäftsführer, der 100 Prozent der Anteile halte, habe derartig maßgeblich Einfluss auf die Gestaltung der Gesellschaft, dass er keine Dienstnehmerfunktion, sondern eine unternehmerähnliche Funktion ausübe. Darüber hinaus erhalte MT seien Geschäftsführerbezug lediglich zwölfmal. Stünde MT in einem klassischen Dienstverhältnis, so wäre der Bezug vierzehnmal zu gewähren. Die Bw. sei daher der Ansicht, dass eine Dienstgeberbeitrags- und eine Zuschlagspflicht zum Dienstgeberbeitrag nicht gegeben sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Entsprechend der Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 geltenden Fassung BGBI. Nr. 818/1993 sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis i.S.d. § 47 Abs.

2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen i.S.d. § 22 Z 2 EStG 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG idF BGBl. Nr. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art i.S.d. § 22 Z 2 EStG 1988.

Nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus selbstständiger 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.

Die Regelung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, findet sich für die Jahre 1997 und 1998 in § 57 Abs. 7 und 8 des Handelskammergesetzes (HKG), für das Jahr 1999 in § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (WKG).

Wie der Verwaltungsgerichtshof seit den Erkenntnissen vom 18.9.1996, 96/15/0121, und vom 20.11.1996, 96/15/0094, in ständiger Rechtsprechung erkennt, ist dem in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 enthaltenen Tatbestandsmerkmal "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" das Verständnis beizulegen, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses gegeben sein müssen. Dabei ist allerdings das Vorliegen der auf Grund des gesellschaftsrechtlichen Verhältnisses fehlenden Weisungsgebundenheit anzunehmen. Sodann ist zu beurteilen, ob die Voraussetzungen der Unselbstständigkeit oder jene der Selbstständigkeit im Vordergrund stehen (vgl. VwGH vom 10.5.2001, 2001/15/0061).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. dazu die im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1.3.2001, G 109/00, zitierte Judikatur) stellt das steuerliche Dienstverhältnis auf die Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers sowie das des Fehlens des Unternehmerwagnisses ab; nach dieser Rechtsprechung ist in Zweifelsfällen zudem auf weitere Kriterien (wie beispielsweise laufenden Arbeitslohn, fixen Arbeitsort, feste Urlaubseinteilung) abzustellen. Der Begriff des steuerlichen Dienstverhältnisses ist somit ein durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichneter Typusbegriff. Solchen Typusbegriffen sind die realen Erscheinungen an Hand einer Mehrzahl von Merkmalen zuzuordnen, wobei nicht stets alle Merkmale in gleicher Intensität ausgebildet sein müssen und die Entscheidung letztlich nach dem Gesamtbild zu erfolgen hat (vgl. nochmals das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes G 109/00).

Der Verfassungsgerichtshof hat im zitierten Erkenntnis G 109/00 darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis wären, im Falle der – auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführenden – Weisungsgebundenheit 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. Ebenso hat der Verfassungsgerichtshof aufgezeigt, dass dies insbesondere für die Merkmale der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens und des Fehlens des Unternehmerwagnisses nicht zutrifft. Zu den Merkmalen, die in diesem Sinn vor dem Hintergrund der Weisungsgebundenheit ihre Indizwirkung verlieren, gehören nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor allem folgende (vgl. hierzu auch Arnold, ÖStZ 2000, 639f): fixe Arbeitszeit (VwGH vom 22.9.2000, 2000/15/0075, VwGH vom 30.11.1999, 99/14/0270, und VwGH vom 27.7.1999, 99/14/0136), fixer Arbeitsort (VwGH vom 30.11.1999, 99/14/0226), arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit (VwGH vom 24.2.1999, 98/13/0014), Anwendbarkeit typisch arbeitsrechtlicher Vorschriften, wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz (VwGH vom 26.4.2000, 99/14/0339, VwGH vom 27.1.2000, 98/15/0200), sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegierung von bestimmten Arbeiten (VwGH v. 26.4.2000, 99/14/0339).

Zusammenfassend kann somit, wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 23.4.2001, 2001/14/0054, zu Recht erkannt hat, festgestellt werden, dass das in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 normierte Vorliegen der sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses abgesehen vom hinzuzudenkenden Merkmal der Weisungsgebundenheit vor allem auf folgende Kriterien abstellt:

- Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft
- Fehlen des Unternehmerwagnisses
- laufende (wenn auch nicht notwendig monatliche) Entlohnung.

Bei der Anwendung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 ist ausgehend (vor allem) von den im letzten Absatz genannten Kriterien zu beurteilen, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die für ein Dienstverhältnis sprechenden Kriterien im Vordergrund stehen (vgl. VwGH vom 23.4.2001, 2001/14/0054 und 2001/14/0052).

Eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. des wirtschaftlichen Organismus

bildet und seine Tätigkeit im Interesses dieses Organismus ausüben muss. Im vorliegenden Fall spricht die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung für die Eingliederung von MT in den geschäftlichen Organismus der Bw. (vgl. VwGH vom 23.4.2001, 2001/14/0054 und 2001/14/0052).

Ein Unternehmerwagnis liegt vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Steuerpflichtigen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der persönlichen Geschicklichkeit sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und der Steuerpflichtige für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen muss (vgl. VwGH vom 23.4.2001, 2001/14/0054 und 2001/14/0052).

Die Bw. bringt in ihrer Berufung selbst vor, dass MT seinen Geschäftsführerbezug von jährlich 144.000,00 S zwölf Mal bezogen hat. Damit ist eine regelmässige Entlohnung gegeben, die den Schluss gerechtfertigt erscheinen lässt, dass MT in seiner Funktion als Geschäftsführer ein tatsächliches, ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko nicht getroffen hat. Dass sich ein Unternehmerrisiko aus stark schwankenden und ins Gewicht fallenden Ausgaben ergeben hätte, wird in der Berufung nicht vorgebracht und ist auch aus der Aktenlage nicht ersichtlich.

Der in der Berufung aufgezeigte Umstand, dass für den Gesellschafter-Geschäftsführer keine feste Arbeitszeit- und Urlaubsregelung bestehe und er keinen Weisungen unterliege, seine Entlohnung nur zwölftmal bezogen habe und durch die 100 Prozent-Beteiligung unternehmerähnliche Funktion habe, ist im Hinblick auf die obigen Ausführungen nicht entscheidungswesentlich.

Im Hinblick auf die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus, das Fehlen eines relevanten Unternehmerrisikos und die laufende Entlohnung wurde die Betätigung des Geschäftsführers zu Recht als solche im Sinne des § 22 Z 2 Teilstich 2 EStG 1988 qualifiziert und daraus die Rechtsfolgen hinsichtlich Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag gezogen.

Wien, 18. Juni 2003