

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Helmut Kloimstein, 4020 Linz, Schillerstr. 5, vom 22. Mai 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt vom 12. Mai 2003 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1.1.1999 bis 31.12.2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Höhe der im angefochtenen Bescheid angeführten Abgaben beträgt:

Abgabenart	Betrag in Schilling	Betrag in Euro
Lohnsteuer	2.077,94	151,01
Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen	46.333,96	3.367,22
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	4.579,02	332,77

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat mit Haftungs- und Abgabenbescheid vom 12.5.2003 den Arbeitgeber für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer in Höhe von € 151,01 in Anspruch genommen und den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für

Familienbeihilfen in Höhe von € 2.549,65 sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von € 245,56 für den Zeitraum 1.1.1999 bis 31.12.2001 nachgefordert
(Bemessungsgrundlagen: 1999: ATS 230.000,00, 2000: ATS 174.000,00, 2001:
ATS 321.000,00).

Dagegen wurde eine Berufung eingebracht. Im Zuge der Lohnsteuerprüfung seien die an die mit 75 % an der Gesellschaft beteiligten Geschäftsführerin gezahlten Vergütungen dem DB und DZ unterworfen worden.

Dagegen werde eingewendet: Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse handle es sich bei der konkreten Tätigkeit der Geschäftsführerin um kein Dienstverhältnis, weshalb auch keine DB- und DZ-Pflicht bestehe. Die Merkmale der Selbständigkeit, wie "fehlende Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft, Tragung eines eigenen Unternehmerwagnisses, Art der Entlohnung u.A." würden bei weitem etwaige Merkmale der Unselbständigkeit überwiegen.

In Ergänzung der Berufung wurde mit Schreiben vom 21.1.2004 der zwischen der Berufungswerberin und der Geschäftsführerin abgeschlossene Werkvertrag übermittelt. Aus diesem gehe hervor, dass die Merkmale der Selbständigkeit überwiegen würden und somit sei eine Einbeziehung der Honorare in die DB (DZ)-Pflicht nicht gerechtfertigt.

In der Berufungsvorentscheidung vom 23.3.2004 wurde vom Finanzamt angeführt, dass nach den Bestimmungen des § 41 Abs. 2 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 u.a. Einkünfte gem. § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 für die Beschäftigung eines wesentlich beteiligten Gesellschaftsführers einer GmbH zur Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag einzubeziehen seien, wenn bezogen auf die tatsächlichen Verhältnisse feststehe,

dass der Geschäftsführer zufolge kontinuierlicher und über einen längeren Zeitraum andauernden Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in den Organismus des Betriebes eingegliedert sei,

ihn kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis treffe und er eine laufende, wenn auch nicht notwendige monatliche Entlohnung erhalte.

Die Geschäftsführerentschädigungen seien demnach in die Bemessungsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzurechnen gewesen.

Die Festsetzung sei auf die tatsächlich zugeflossenen Entschädigungen laut Einkommensteuererklärung der Geschäftsführerin zu berichtigen gewesen.

Bemessungsgrundlagen: 1999: ATS 480.000,00, 2000: ATS 174.000,00, 2001:
ATS 321.000,00

Neue Nachforderung:
Lohnsteuer: € 151,01

DB: € 3.367,22

DZ: € 332,77.

Der Vorlageantrag vom 26.4.2004 wird im Wesentlichen damit begründet, dass die Geschäftsführerin ihre Funktion tatsächlich nach den Bestimmungen des dem Amte vorliegenden Werkvertrages ausübe. Die Vergütung für die Geschäftsführung werde nach dem Gewinn des jeweiligen Jahres endgültig bemessen. Die während des Jahres bezogenen Zahlungsbeträge seien als Akontierungen anzusehen. In den Jahresabschlüssen der GmbH seien diese Abläufe entsprechend dargestellt. Neben der Geschäftsführung ausgeübte Tätigkeiten würden aus der Gesellschafterstellung heraus erfolgen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz 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 Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 1967 in der seit 1.1.1994 geltenden Fassung 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 sind, 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.

Die Bestimmung des § 41 FLAG 1967 definiert also die beitragspflichtigen Bezüge und soll gleichzeitig eine klare Abgrenzung von den beitragsfreien Bezügen gewährleisten. Auf Grund des eindeutigen Gesetzeswortlautes ist bei den beitragspflichtigen Bezügen von zwei Gruppen von Bezügen auszugehen:

1. Arbeitslöhne, die an Dienstnehmer iSd. § 47 Abs. 2 EStG 1988 gewährt werden.
2. Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd. § 22 Z 2 EStG 1988, die an Personen gewährt werden, die an Kapitalgesellschaften wesentlich beteiligt sind.

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 1988 in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für

Familienbeihilfen richteten, abgelehnt (vgl. VfGH vom 9. Juni 1998, B 286/98 und vom 24. Juni 1998, B 998/98 und B 999/98) und weiters auch die Anfechtungsanträge des Verwaltungsgerichtshofes mit den Erkenntnissen vom 1. März 2001, G 109/00, und vom 7. März 2001, G 110/00, abgewiesen.

Im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes v. 1. März 2001, G 109/00, wurde unter Zitierung der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis sind, im Fall 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. Zu den Merkmalen, die in diesem Sinn vor dem Hintergrund der Weisungsgebundenheit 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- Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegierung von bestimmten Arbeiten.

In dem dieser Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes unmittelbar nachfolgenden Erkenntnis vom 23.4.2001, ZI. 2001/14/0054, sowie 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 alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" vor allem auf folgende Kriterien abstellt:

- die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft,
- das Fehlen eines Unternehmerrisikos sowie
- eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung.

Schließlich ist der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 10.11.2004, ZI. 2003/13/0018, in einem nach § 13 Abs. 1 Z 1 VwGG gebildeten Senat von dieser Rechtsprechung 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. Im Falle der klar erkennbaren Eingliederung des Gesellschafters in

den Organismus des Betriebes der Gesellschaft sind dann alle weiteren Merkmale, die vor dem Hintergrund einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis wären, für das Vorliegen des Tatbestandes nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 ebenso ohne Bedeutung wie die zivilrechtliche Gestaltung der Leistungsbeziehung zwischen Gesellschaft und tätigem Gesellschafter.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers 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 (vgl. die Erkenntnisse des VwGH vom 21.12.1999, 99/14/0255, vom 27.1.2000, 98/15/0200, und vom 26.4.2000, 99/14/0339).

Im gegebenen Fall übt die Gesellschafter-Geschäftsführerin der Berufungswerberin ihre Geschäftsführungstätigkeit unstrittig seit vielen Jahren aus. Das Merkmal der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft ist daher gegeben. Die von der Berufungswerberin angeführten Argumente wie Tragung eines Unternehmerwagnisses, Art der Entlohnung, etc.) gehen mangels rechtlicher Relevanz der vorgetragenen Sachverhalte ins Leere.

Auf Grund dieser Feststellungen weist die Tätigkeit der wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführerin somit - unter Außerachtlassung der Weisungsgebundenheit - die Merkmale eines Dienstverhältnisses auf, sodass die von der Gesellschaft bezogenen Vergütungen als Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind.

Auf Grund der tatsächlich zugeflossenen Vergütungen ergeben sich die vom Finanzamt in der Beilage zur BVE angeführten Bemessungsgrundlagen:

1999: bisher: ATS 230.000,00; neu: ATS 480.000,00

2000: bisher: ATS 174.000,00; neu: ATS 174.000,00

2001: bisher: ATS 321.000,00; neu: ATS 321.000,00.

Die Nachforderung des DB erhöht sich daher von € 2.549,65 auf neu € 3.367,22.

Die Nachforderung des DZ erhöht sich von € 245,56 auf neu € 332,77.

Aus den angeführten Gründen war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Linz, am 18. Mai 2006