



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Stb., vom 28. August 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes x vom 25. Juli 2003 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum Jänner 2000 bis Dezember 2002 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Höhe der in den angefochtenen Bescheiden angeführten Abgaben beträgt:

Abgabentyp	Zeitraum	Betrag in Euro
Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen	2000	1.373,52
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2000	137,35
Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen	2001	1.994,87
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2001	190,62
Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen	2002	2.184,36
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2002	189,31

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmittelung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat mit Haftungs- und Abgabenbescheide vom 25. Juli 2003 den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen in Höhe von € 1.994,87 sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von € 199,49 für den Prüfungszeitraum Jänner bis Dezember 2000, den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen in Höhe von € 1.818,27 sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von € 173,75 für den Prüfungszeitraum Jänner 2001 bis Dezember 2001 und den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen in Höhe von € 1.368,00 sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von € 118,56 für den Prüfungszeitraum Jänner 2002 bis Dezember 2002 unter Hinweis auf § 41 Abs. 3 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 und die §§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b sowie 22 Z 2 Teilstrich 2 Einkommensteuergesetz 1988 nachgefordert.

Dagegen wurde eine Berufung eingebracht. Strittig ist, ob die in den Jahren 2000 bis 2002 an den wesentlich beteiligten Geschäftsführer gewährten Vergütungen in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen sowie Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind (§ 41 Familienlastenausgleichsgesetz 1967).

Im Rahmen der Abgabenprüfung seien den Prüfungsorganen für die ausgefertigte Niederschrift alle relevanten Zahlen und Unterlagen ausgehändigt worden.

Insbesondere sei hinsichtlich des bezahlten Gesamtentgeltes von der steuerpflichtigen Gesellschaft unter Vorlage des Geschäftsführungsvertrages und der Buchhaltungskonten eingewendet worden, dass sich die zugeflossenen Gesamtbezüge wie folgt aufteilen würden:

Aufteilung	2000 in €	2001 in €	2002 in €
Anteil für Geschäftsführung	13.081,11	13.081,11	13.000,00
Anteil Erfolgshonorar für GF		13.807,84	0,00
Anteil Leistungshonorar/Meisterleistung	17.441,48	17.441,48	17.400,00
Gesamt zugeflossen=richtige Bmgrdl.	30.522,59	44.330,43	30.400,00
in der GmbH als Aufwand verbucht bzw. Bemessungsgrundlage lt. Prüfung	44.330,43	40.406,10	30.400,00

Die vom Prüfer ermittelten Bemessungsgrundlagen würden von den tatsächlichen deshalb abweichen, weil das Erfolgshonorar für das Jahr 2000 in Höhe von € 13.807,84 erst 2001 zugeflossen sei und das ebenfalls 2001 in der GmbH rückgestellte Erfolgshonorar in Höhe von ATS 136.000,00 bzw. € 9.883,51 bisher aus Liquiditätsgründen der GmbH noch nicht bezahlt worden sei. Maßgeblich für die Besteuerung sei eindeutig das zugeflossene Entgelt.

Somit ergebe sich in Abweichung zu den bisherigen Feststellungen rein rechnerisch folgender DB bzw. DZ:

Aufteilung	2000 in €	2001 in €	2002 in €	gesamt €
DB	1.373,52	1.994,87	1.368,00	4.736,39
DZ	137,35	190,62	118,56	446,53

Unabhängig von der rein rechnerischen Differenz würde die steuerliche Vertretung der Berfungswerberin, so wie in der Berufung vom 3.10.2000 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide für die Jahre 1997 bis 1999 auf dem Standpunkt stehen, dass die an den Geschäftsführer bezahlten Vergütungen weitaus überwiegend für seine produktive Tätigkeit als Installateur und technischer Leiter und nicht für die Funktion als Geschäftsführer bezahlt worden seien.

Im Übrigen hätten sich im Wesentlichen die Verhältnisse in den letzten Geschäftsjahren nicht verändert, weswegen die eingewendeten Argumente und Begründungen in der seinerzeitigen Berufung vom 3.10.2000 weiterhin aufrecht seien.

Ergänzend zur Unternehmereigenschaft/Unternehmerrisiko des Geschäftsführers sei festgestellt, dass dieser auch persönlich und zwar in seiner Funktion als Geschäftsführer für einen Kredit im Ausmaß von ATS 2.000.000,00 hafte. Dies bedeute wohl, dass im Falle einer Überschuldung oder der drohenden Insolvenz des Unternehmens der Geschäftsführer zur Haftung herangezogen würde. Auch aus diesem Blickwinkel seien die Gesamtbezüge des Geschäftsführers nicht nur betriebswirtschaftlich als Unternehmerlohn einzustufen sondern liege eindeutig Unternehmerrisiko vor.

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- Urlaubs-

regelung, 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, Zl. 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, Zl. 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 der Geschäftsführer der Berufungswerberin seine Geschäftsführungstätigkeit unstrittig seit vielen Jahren aus. Das Merkmal seiner Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft ist daher gegeben. Die von der Berufungswerberin angeführten Argumente bezüglich des Unternehmerrisikos gehen mangels

rechtlicher Relevanz der vorgetragenen Sachverhalte ins Leere.

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 als Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage erging folgender Vorhalt an die Berufungswerberin: "In der Berufung wird unter anderem eine Änderung der Bemessungsgrundlagen wie folgt beantragt:

Jahr 2000	€ 30.522,59
Jahr 2001	€ 44.330,43
Jahr 2002	€ 30.400,00

Begründet wird dies damit, dass das Erfolgshonorar für das Jahr 2000 in Höhe von € 13.807,84 erst 2001 zugeflossen sei und das ebenfalls 2001 in der GmbH rückgestellte Erfolgshonorar in Höhe von € 9.883,51 aus Liquiditätsgründen der GmbH noch nicht bezahlt worden sei.

Aus den Beilagen zur Einkommensteuer gehen jedoch folgende zugeflossene Beträge hervor:

Jahr 2000	€ 30.522,59
Jahr 2001	€ 44.330,43
Jahr 2002:	€ 48.541,26 (Honorar für 2002: € 13.000,00 + € 25.520,00 + Nachzahlung für 2001: € 8.236,26 + Sachbezugswert PKW Audi: € 1.785,00)

Da diese Beträge für die Einkommensteuerbescheide herangezogen wurden und die Bescheide auch nicht beeinsprucht wurden, ist beabsichtigt, hinsichtlich der Nachforderung des DB und DZ von diesen Bemessungsgrundlagen auszugehen."

Dieser Vorhalt blieb schriftlich unbeantwortet. Vom steuerlichen Vertreter der Berufungswerberin erfolgte aber am 9.2.2005 telefonisch die Zustimmung zur Heranziehung dieser Bemessungsgrundlagen.

Die Bemessungsgrundlage ändert sich daher wie folgt:

für das Kalenderjahr 2000 von ATS 610.000,00 auf ATS 420.000,00 (€ 30.522,59)

für das Kalenderjahr 2001 von ATS 556.000,00 auf ATS 610.000,00 (€ 44.330,43)

für das Kalenderjahr 2002 von € 30.400,00 auf € 48.541,26.

Der 4,5 %ige Dienstgeberbeitrag wird daher für das Kalenderjahr 2000 mit ATS 18.900,00 (€ 1.373,52), für das Kalenderjahr 2001 mit ATS 27.450,00 (€ 1.994,87) und für das Kalenderjahr 2002 mit € 2.184,36 festgesetzt.

Hinsichtlich des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag ergibt sich für 2000 ein Betrag von ATS 1.890,00 (€ 137,35; 0,45 % von ATS 420.000,00), für 2001 ein Betrag von ATS 2.623,00 (€ 190,62; 0,43 % von ATS 610.000,00) und für 2002 ein solcher von € 189,31 (0,39 % von € 48.541,26).

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

Linz, am 13. Februar 2006