



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der S-GmbH, vertreten durch L, vom 2. September 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gmunden vom 12. August 2002, betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und Vorschreibung eines Säumniszuschlages für den Zeitraum 1. Jänner 1998 bis 31. Dezember 2001, entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Höhe der im angefochtenen Bescheid angeführten Abgaben beträgt:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in Schilling	Betrag in Euro
Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen	1998 – 2001	395.879,94	28.769,72
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	1998 – 2001	41.213,06	2.995,07
Säumniszuschlag vom DB	1998 – 2001	7.738,20	562,36
Säumniszuschlag vom DZ	1998 – 2001	---,--	---,--

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

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer bei der Berufungserberin durchgeführten Lohnsteuerprüfung über die Zeit vom 1. Jänner 1998 bis 31. Dezember 2001 wurde festgestellt, dass die dem zu 100 %

beteiligten Geschäftsführer zugeflossenen Vergütungen laut Einkommensteuererklärungen (1998 S 2.882.564,--, 1999 S 2.138.860,--, 2000 S 1.867.353,-- und 2001 S 908.561,--) 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 12. August 2002 der auf die Geschäftsführervergütungen entfallende Dienstgeberbeitrag (€ 25.499,44) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (€ 2.646,24) nachgefordert und ein Säumniszuschlag vom DB (€ 509,98) und DZ (€ 52,92) vorgeschrieben.

Dagegen wurde durch die bevollmächtigte Vertreterin berufen. Das Finanzamt habe im vorliegenden Fall unberücksichtigt gelassen, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer insofern ein Unternehmerwagnis trage, als die Geschäftsführerentlohnung erfolgsabhängig gestaltet sei. Dies komme auch in den überaus stark schwankenden Geschäftsführerbezügen für die Jahre 1998 bis 2001 zum Ausdruck. Diese Erfolgsabhängigkeit der Geschäftsführungsvergütung reiche soweit, dass der Geschäftsführer gegebenenfalls auch verpflichtet sei, bereits empfangene Vergütungen wieder zurückzubezahlen. Darüber hinaus könne das Entgelt bei Liquiditätsschwierigkeiten auch gestundet werden. Des weiteren bleibe zu beachten, dass dem Geschäftsführer nach Maßgabe des Geschäftsführungsvertrages das Recht eingeräumt sei, sich bei Erfüllung seiner Aufgaben Erfüllungsgehilfen zu bedienen.

Neben der Haftung für diese Erfüllungsgehilfen habe der Geschäftsführer auch für die Entlohnung des Vertreters selber aufzukommen. Diese Kriterien des Unternehmerrisikos, der Vertretungsbefugnis und die übrigen Modalitäten der Arbeitsausübung durch den Geschäftsführer würden keine Ähnlichkeit mit dem Typusbegriff des Dienstverhältnisses aufweisen. Der Geschäftsführer beziehe somit auch keine Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 2. Teilstrich EStG 1988, war zur Folge habe, dass gemäß § 41 FLAG keine Verpflichtung zur Leistung des Dienstgeberbeitrages und keine Verpflichtung zur Leistung des Dienstgeberzuschlages bestehe. Auf Grund dieses Umstandes liege zwangsläufig auch keine Säumnis vor, die die Festsetzung eines Säumniszuschlages gemäß § 217 ff BAO rechtfertigen könnte. Aus diesem Grunde sei daher die Festsetzung des Säumniszuschlages über insgesamt € 562,90 rechtswidrigerweise erfolgt.

Aus den in Beantwortung eines Vorhaltes mit Schreiben der bevollmächtigten Vertreterin vom 30. Oktober 2002 vorgelegten Unterlagen ermittelte das Finanzamt für das Kalenderjahr 1999 eine Geschäftsführervergütung von S 3.138.860,--. Dies wurde dem Geschäftsführer bei seiner Vorsprache beim Finanzamt am 5. Dezember 2002 zur Kenntnis gebracht. Am 19. Dezember 2002 sprach der Geschäftsführer beim Finanzamt nochmals vor und erklärte, dass nach Überprüfung der übergebenen Aufstellung tatsächlich 1 Million Schilling Differenz bei den versteuerten Geschäftsführerbezügen 1999 bestehe. In der Folge wurde eine berichtigte

Einkommensteuererklärung für 1999 beim Finanzamt eingebracht und die entsprechend höhere Einkommensteuer 1999 mit Bescheid vom 17. März 2003 rechtskräftig festgesetzt.

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 Teilstich 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 Handelskammergegesetzes (HKG) und für die Folgejahre § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergegesetzes 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 - 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- 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 Teilstich 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-Erk. 15.12.2004, 2003/13/0067).

Wie aus dem Geschäftsführervertrag vom 1. Februar 1998 hervorgeht, obliegt dem Geschäftsführer die Leitung und Überwachung des Unternehmens im Ganzen; insbesondere hat er für die wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Belange in bestmöglicher Weise Sorge zu tragen. Das Merkmal der Eingliederung in den Organismus des Betriebes ist durch die kontinuierliche und laut Firmenbuch bereits seit dem Jahr 1989 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). Dazu wird bemerkt, dass

im vorliegenden Fall auch nach der früheren Rechtsprechung bei fünf bis drei Zahlungen pro Jahr eine laufende Entlohnung vorgelegen ist und der Gesellschafter-Geschäftsführer auch kein Unternehmerwagnis getragen hat, weil ihm in § 4 des Geschäftsführervertrages ein Mindestfixbezug von S 1.730.000,-- zugesichert wurde (vgl. VwGH 24.9.2003, 2001/13/0258 u.v. 30.4.2003, 2001/13/0153).

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 Teilstich 2 EStG 1988 in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind. Damit besteht dem Grunde nach auch der vorgeschriebene Säumniszuschlag zu Recht.

Wie dem Geschäftsführer anlässlich der Vorsprache beim Finanzamt am 5. Dezember 2002 mitgeteilt wurde, war die Geschäftsführervergütung 1999 um S 1.000.000,-- höher als vom Finanzamt dem angefochtenen Bescheid zugrundegelegt wurde. Der Geschäftsführer hat daraufhin seine Einkommensteuererklärung 1999 berichtigt. Das höhere Einkommen wurde mit Einkommensteuerbescheid vom 17. März 2003 rechtskräftig veranlagt. Die bisherigen Bemessungsgrundlagen für den Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag werden daher um S 1.000.000,-- hinaufgesetzt. Damit erhöht sich die Nachforderung an Dienstgeberbeitrag von S 350.879,94 um S 45.000,-- (4,5 % von S 1.000.000,--) auf S 395.879,94 und diejenige an Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag von S 36.413,06 um S 4.800,-- (0,48 % von S 1.000.000,--) auf S 41.213,06. Aus diesem Grunde erhöht sich auch der Säumniszuschlag vom vorgeschriebenen Dienstgeberbeitrag von S 7.017,48 um S 900,-- (2 % von S 45.000,--) auf S 7.917,48. Diesbezüglich wird auf § 289 Abs. 2 BAO verwiesen.

Hinsichtlich des Säumniszuschlages ist aber auch § 221 Abs. 2 BAO in der im Berufungsfall noch anzuwendenden Fassung vor der Änderung durch das Budgetbegleitgesetz 2001, BGBl. I Nr. 142 zu beachten. Danach war von der Festsetzung eines Säumniszuschlages abzusehen, wenn die hiefür maßgebliche Bemessungsgrundlage im Einzelfall 10.000 S nicht erreichte (vgl. VwGH-Erk. v. 19.1.2005, 2001/13/0185). Bei der Säumniszuschlagsberechnung vom Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen sind folgende Zahlungen auszuscheiden: Kalenderjahr 1998: S 140.000,-- plus S 7.329,-- (7/12 vom Sachbezugswert PKW), Kalenderjahr 1999: 7/12 vom Sachbezugswert PKW = S 5.168,31, Kalenderjahr 2000: 8/12 vom Sachbezugswert PKW = S 4.213,44 und Kalenderjahr 2001: S 37.140,60 plus S 5.350,-- (10/12 vom Sachbezugswert PKW). Zusammen ergibt sich für die Säumniszuschlagsberechnung eine Minderung an der DB-Bemessungsgrundlage von S 199.201,35. Darauf entfällt ein DB von S 8.964,06 (4,5 % von S 199.201,35). Dies führt zu

einer Minderung des Säumniszuschlages um S 179,28 (2 % von S 8.964,06) auf S 7.738,20.

Da hinsichtlich des Zuschlages zum DB die Abgabe in jedem Monat den Betrag von S 10.000,- nicht erreicht, hat der Säumniszuschlag vom Zuschlag zum DB zu entfallen.

Es war wie im Spruch zu entscheiden.

Linz, am 8. März 2005