

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Stb., vom 27. September 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes x vom 9. August 2001 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum Jänner 1998 bis Dezember 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat mit Haftungs- und Abgabenbescheid vom 9.8.2001 den Arbeitgeber für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer in Höhe von € 5.848,71 in Anspruch genommen und den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen in Höhe von € 4.782,45 sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von € 502,75 für den Zeitraum Jänner 1998 bis Dezember 2000 nachgefordert.

Die dagegen eingebrachte Berufung richtet sich nur gegen die Einbeziehung der von der Berufungswerberin an den wesentlich beteiligten Geschäftsführer gewährten Vergütungen in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (§ 41 Abs. 3 Familienlastenausgleichsgesetz 1967). Im gegebenem Fall spräche insbesondere das Fehlen der Merkmale

- a) Eingliederung in den geschäftlichen Organismus
- b) Unternehmerrisiko

gegen das Vorliegen einer DB- und DZ-Pflicht. Auf Grund der Höhe der Beteiligung des Gesellschafter-Geschäftsführers (100 %) am Stammkapital der Berufungswerberin bestehe auch keine Weisungsgebundenheit. In diesem Fall sei nach dem Gesamtbild der Verhältnisse

zu untersuchen, ob die Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses gegeben seien. Nach der ständigen Judikatur des VwGH sei die auf Grund des gesellschaftsrechtlichen Verhältnisses fehlende Weisungsgebundenheit hinzuzudenken und sodann zu beurteilen, ob die Merkmale der Unselbständigkeit oder jene der Selbständigkeit überwiegen. Dabei komme dem Unternehmerwagnis wesentlich Bedeutung zu.

Eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus sei beim Gesellschafter-Geschäftsführer aus nachstehend angeführten Gründen nicht gegeben.

- Der Geschäftsführer sei weisungsungebunden hinsichtlich Ort, Zeit und Inhalt der Geschäftsführertätigkeiten,
- er besitze vollkommen freie Einteilungsmöglichkeiten seiner Arbeitszeit, sei somit an keine feste Arbeitszeit gebunden,
- dem Geschäftsführer würden Überstunden nicht vergütet,
- der Geschäftsführer habe keinen Urlaubsanspruch und auch keinen Anspruch auf Abfertigung,
- der Geschäftsführer sei hinsichtlich der Organisation und Durchführung seiner Tätigkeiten vollkommen selbständig,
- im Krankheitsfall bestehe für den Geschäftsführer kein Anspruch auf Entgeltleistung,
- der Geschäftsführer könne sich jederzeit vertreten lassen.

Bezüglich des Unternehmerrisikos wird angeführt, dass die Höhe der Bezüge des Geschäftsführers ab dem Geschäftsjahr 1998 alleine abhängig vom wirtschaftlichen Erfolg der Gesellschaft seien. Wie aus den Gesellschafterbeschlüssen für 1998 bis 2000 hervorgehe, sei der Bezug des Geschäftsführers an das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit gebunden. Die Geschäftsführervergütung werde anlässlich der Feststellung des Jahresbeschlusses endgültig bemessen, wobei jedoch dem Geschäftsführer während des Geschäftsjahres die Möglichkeit eingeräumt werde, ein Honorarkonto zu entnehmen. Bei der Auszahlung dieser Beträge sei jedoch die Liquiditätslage des Unternehmens zu beachten. Die in den Jahren 1998 bis 2000 an den Geschäftsführer ausbezahlten Bezüge seien sowohl von der Höhe als auch vom Auszahlungszeitpunkt total unterschiedlich und es könne hier keinesfalls eine Vergleichbarkeit mit einem Dienstnehmerbezug hergestellt werden. Aus der Zusammenstellung sei eindeutig die Bindung an den wirtschaftlichen Erfolg bzw. an die Liquiditätslage der Gesellschaft ersichtlich. Unternehmerrisiko liege immer dann vor, wenn der finanzielle Erfolg sowohl auf der Einnahmen- als auch auf der Ausgabenseite selbst gestaltet werden könne. Neben der angeführten erfolgsabhängigen Entlohnung und der Nichtgewährung von Vergütungen im Nichtleistungsfall (Krankheit, Urlaub) habe der Geschäftsführer auch die mit seiner Tätigkeit verbundenen Ausgaben selbst zu tragen. So würden von ihm unter anderem die Sozialversicherungsbeiträge und ähnliche Ausgaben selbst bestritten.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 19.3.2002 wurde die Berufung als unbegründet

abgewiesen. In der Begründung wird auf die gesetzlichen Bestimmungen der §§ 41 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 und § 22 Z 2 Einkommensteuergesetz 1988 hingewiesen. Im Wesentlichen wird angeführt, dass dem Geschäftsführer tatsächlich die volle organisatorische Leitung des Betriebes obliege. Es könne somit die faktische Eingliederung in den betrieblichen Ablauf in organisatorischer Hinsicht nicht bestritten werden, da die Erfüllung der Tätigkeiten sehr wohl eine faktische Eingliederung in den betrieblichen Ablauf erfordere, zumindest in örtlicher und organisatorischer Hinsicht. Der Geschäftsführer erbringe damit auf Dauer angelegte Leistungen. Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers sei gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bilde und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben müsse. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spräche für diese Eingliederung.

Hinsichtlich des Unternehmerrisikos seien hier die tatsächlich festgelegten Geschäftsführervergütungen und nicht das eingeräumte A-conto-Volumen des Honorars maßgebend. Ein relevantes Unternehmerwagnis könne beim Geschäftsführer allerdings nicht unterstellt werden, weil eine laufende jährliche, wenn auch nicht monatliche Entlohnung vorliege, die keine massiven Einnahmensschwankungen mit einer Reduzierung des Bezuges auf weniger als die Hälfte aufweise und das Fehlen eines Anspruches auf Urlaub und auf Entgeltfortzahlung im Krankheitsfalle nicht mit dem Unternehmerwagnis, sondern mit dem sozial gestalteten Arbeitsrecht und mit der auf Grund gesellschaftlicher Beziehung fehlenden Weisungsgebundenheit zusammenhänge.

Mit Schreiben vom 25.4.2002 wurde die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz beantragt.

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 - 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- 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, 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. Das von der Berufungswerberin als Argument angeführte Unternehmerrisiko geht 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.

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