



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der E., vertreten durch A., vom 18. Jänner 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gmunden vom 7. Jänner 2002, betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 1998 bis 31. Dezember 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer bei der Berufungserwerberin durchgeführten Lohnsteuerprüfung über die Zeit vom 1. Jänner 1998 bis 31. Dezember 2000 wurde festgestellt, dass die an den zu 100 % beteiligten Geschäftsführer R.S. bezahlten Vergütungen (S 106.000,-- 1998, S 156.000,-- 1999 und S 241.200,-- 2000) 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 7. Jänner 2002 der auf die Geschäftsführervergütungen entfallende Dienstgeberbeitrag (€ 1.645,60) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (€ 170,27) nachgefordert.

Dagegen wurde fristgerecht berufen. Der Geschäftsführer habe auf Grund des jeweiligen Wertes des Ergebnisses der Rechtsmittelwerberin tatsächliche und endgültige Einbußen von seinem Grundhonorar von S 360.000,-- hingenommen. Diese Einbußen hätten 1998 70,56 %, 1999 56,67 % und 2000 33 % betragen. Daher könne man nicht davon sprechen, dass der

wesentlich beteiligte Geschäftsführer derart in den betrieblichen Organismus eingebunden sei, dass von der Annahme eines Dienstverhältnisses gesprochen werden könne. Folgende Merkmale würden für diese Auffassung sprechen:

Der Geschäftsführer erhalte keine Sonderzahlungen und Sachbezüge. Er habe auch keinen Urlaubsanspruch oder Anspruch auf Bezahlung in der Zeit von Erkrankungen oder sonstigen Arbeitsausfällen. Er versichere sich ausschließlich selber über die GSVG. Der wesentlich beteiligte Geschäftsführer habe keine festgelegte Dienstzeit und erledige einen beträchtlichen Teil seiner Geschäftsführungsaufgaben außerhalb des Dienstortes der GmbH. Abgesehen davon habe der Geschäftsführer 100 % der Gesellschaftsanteile und sei gewerbe- und handelsrechtlicher Geschäftsführer.

Im Zuge der Kommunalsteuerprüfung für die Jahre 1999 und 2000 sei vom Prüfungsorgan keine Nachverrechnung der Kommunalsteuer vorgenommen worden. Diese Tatsache sei zwar für die Finanzverwaltung nicht rechtsverbindlich, sei aber jedenfalls ein weiterer Grund, auch im Finanzverfahren auf eine Nachverrechnung zu verzichten.

Das Finanzamt wies mit Berufungsvorentscheidung vom 8. Juli 2002 das Rechtsmittel als unbegründet ab. Dabei begründete es sehr ausführlich, dass kein Unternehmerrisiko des Gesellschafter-Geschäftsführers gegeben sei, da diesen im Prüfungszeitraum nur ein geringes Risiko tatsächlich getroffen habe. Auch könne bei den vom Geschäftsführer zu erfüllenden Aufgaben (laut Firmenbuch sei der Geschäftsführer seit Gründung der Gesellschaft Geschäftsführer) die faktische Eingliederung in den betrieblichen Ablauf in organisatorischer Hinsicht nicht bestritten werden.

In dem fristgerecht gestellten Vorlageantrag vom 17.7.2002, wodurch das Rechtsmittel wiederum als unerledigt gilt, führte die bevollmächtigte Vertreterin ergänzend aus, dass der Geschäftsführer im Zeitraum 1998 bis 2000 ganztätig als Kellner tätig gewesen sei und darüber hinaus die Funktion des gewerberechtlichen und handelsrechtlichen Geschäftsführers ausgeübt habe.

Der am 24. Jänner 2003 gestellte Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung wurde durch die Eingabe des bevollmächtigten Vertreters vom 20.1.2005 wieder zurückgezogen.

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 Teilstrich 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 folgenden Jahre § 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 - 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- 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 Teilstrich 2 EStG 1988 hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10.

November 2004, 2003/13/0018, klargestellt. Nach den Entscheidungsgründen des genannten Erkenntnisses kommt bei der Frage, ob Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 erzielt werden, entscheidende Bedeutung dem Umstand zu, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert 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 vorgelegten Geschäftsführervertrag hervorgeht, obliegt dem Geschäftsführer die Lenkung und Überwachung des Unternehmens der Gesellschaft im Ganzen. Er hat insbesondere für die wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Belange der Gesellschaft in bestmöglicher Weise Sorge zu tragen. Das Merkmal der Eingliederung in den Organismus des Betriebes ist – wie das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung unwidersprochen dargelegt hat – durch die kontinuierliche und bereits seit dem Jahr 1980 erfolgte Ausübung der Geschäftsführungstätigkeit gegeben.

Wie das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung zu Recht ausgeführt hat, liegt im vorliegenden Fall auch kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis beim Geschäftsführer vor. Darauf kommt es nach den Ausführungen des verstärkten Senates des Verwaltungsgerichtshofes aber nicht mehr an (vgl. auch VwGH 23.11.2004, 2004/15/0068).

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 Teilstrich 2 EStG 1988 in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind.

Dass die zur Erhebung der Kommunalsteuer berufene Behörde zu einer abweichenden Rechtsansicht gelangt ist, ist ohne Bedeutung, weil gemeindebehördliche Kommunalsteuerbescheide für die Beurteilung der Dienstgeberbeitragspflicht gewährter

Vergütungen durch die Abgabenbehörden des Bundes keine Bindungswirkung entfalten, was umgekehrt in gleicher Weise zutrifft (VwGH 15.12.2004, 2002/13/0118).

Die Berufung war als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 27. Jänner 2005