



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch BDO Auxilia Treuhand GmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 1010 Wien, Herrengasse 2-4, vom 22. September 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 7. September 2004 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Zeiträume 1. Jänner 2001 bis 31. Dezember 2001 und 1. Jänner 2003 bis 31. Dezember 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer bei der Berufungserberin über die Jahre 2001 bis 2003 durchgeföhrten Lohnsteuerprüfung wurde festgestellt, dass die Bezüge des zu 100% an der Gesellschaft beteiligten Geschäftsführers B nicht in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrags zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag einbezogen wurden. Der Geschäftsführerbezug betrug im Jahr 2001 5.074 €, im Jahr 2003 66.312 €, im Jahr 2002 erhielt der Geschäftsführer keine Bezüge.

Das Finanzamt schloss sich der Ansicht des Prüfers an, dass die Bezüge in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen wären, und forderte mit Haftungs- und Abgabenbescheiden für die Jahre 2001 und 2003 den auf die Bezüge entfallenden Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nach.

Dagegen wurde Berufung eingebracht, die sinngemäß folgendermaßen begründet wurde: Zunächst wurde bemängelt, dass die angefochtenen Bescheide keine Begründung enthielten. Inhaltlich wurde ausgeführt, dass bereits im Zuge der Prüfung vorgebracht wurde, dass die Tätigkeit des Geschäftsführers nicht die Merkmale eines Dienstverhältnisses aufwiese. Die Bezüge wesentlich beteiligter Gesellschafter von Kapitalgesellschaften würden nur unter § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 fallen, wenn sie sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisen. Sei dies nicht der Fall, würden sie nicht der DB/DZ-Pflicht unterliegen. Der Geschäftsführer sei an keine bestimmte Arbeitszeit und keinen bestimmten Arbeitsort gebunden. Sein Bezug sei ausschließlich vom Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit abhängig. Sei dies negativ, werde dies vorgetragen und von positiven Ergebnissen der Folgejahre in Abzug gebracht. Ein Entgelt stehe dem Geschäftsführer erst dann wieder zu, wenn nach Abzug des vorgetragenen negativen Ergebnisses wieder ein positives Ergebnis verbleibe.

Entscheidend für eine sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisende Beschäftigung werden die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers, das Fehlen von Vertretungsbefugnis, laufende Gehaltszahlungen und das Fehlen von Unternehmerrisiko angesehen. Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus umfasse die Unterwerfung unter betriebliche Ordnungsvorschriften, die Unterwerfung unter die betriebliche Kontrolle und die disziplinäre Verantwortlichkeit. Von einer derartigen Eingliederung könne im vorliegenden Fall nicht die Rede sein. Der Geschäftsführer bilde allein die Generalversammlung und repräsentiere daher allein jenes Organ, das ihm als Geschäftsführer Weisungen erteilen könne. Alle Beschlüsse können von ihm allein gefällt werden, er könne die Gesellschaft auch umwandeln und als Einzelunternehmen fortführen. De facto würde sich damit an seiner Position nichts ändern. Auch aus arbeits- und sozialversicherungsrechtlicher Sicht liege kein Dienstverhältnis vor. Ebenso sei das Merkmal der Verpflichtung zur Erbringung der persönlichen Arbeitsleistung nicht gegeben. Auch laufende Gehaltszahlungen liegen bei der Entlohnungsform nicht vor. Im besonderen Maß treffe im gegenständlichen Fall das Vorliegen von Unternehmerrisiko zu. Der Gesellschafter-Geschäftsführer bestimme durch seinen Arbeitseinsatz weitgehend auch seine Entlohnung. Der Geschäftsführer übe daher seine Tätigkeit nicht in Form einer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisenden Tätigkeit aus. Die Bezüge würden daher nicht der DB/DZ-Pflicht unterliegen.

Beigelegt wurde der Berufung eine Vereinbarung über die Geschäftsführertätigkeit vom 1.10.2000.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zum zunächst vorgebrachten Einwand in der Berufung, dass die angefochtenen Bescheide mangels Begründung rechtswidrig seien, ist zu bemerken, dass diese zwar tatsächlich keine detaillierte Begründung, sondern nur den Hinweis auf den beiliegenden Prüfungsbericht enthalten, dass jedoch die nachfolgenden Ausführungen der Berufungswerberin zeigen, dass ihr die Gründe für die Vorschreibung und die Bemessungsgrundlagen unbestrittenmaßen bekannt waren, sodass sie an der Verfolgung ihrer Rechte nicht gehindert war. Zu den inhaltlichen Ausführungen der Berufung wird festgestellt:

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 Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinn des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinn des § 22 Z.2 EStG 1988.

Nach Absatz 3 der zitierten Gesetzesstelle ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Absatz 1 genannten Dienstgeber gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht. Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit.a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinn des § 22 Z 2 leg.cit.

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) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Für die Frage, ob "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" gegeben sind, ist eine auf Grund des Beteiligungsverhältnisses fehlende Weisungsgebundenheit fiktiv hinzuzudenken und sodann nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu prüfen, ob die Voraussetzungen eines steuerlichen Dienstverhältnisses gegeben sind (vgl. VwGH 20.11.1996, 96/15/0094). Hierbei kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse, nicht auf die vom Steuerpflichtigen gewählte Form der Bezeichnung an.

Der Verfassungsgerichtshof hat die Behandlung von Beschwerden, die sich gegen die Einbeziehung der Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art im Sinn des § 22 Z 2 EStG 1988 in den Dienstgeberbeitrag nach dem FLAG richteten, abgelehnt (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 im Fall der auf die gesellschaftsrechtlichen Beziehungen zurückzuführenden Weisungsgebundenheit verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses ihre Indizwirkung für die Lösung der Frage verlieren, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses gegeben sind. Dies trifft vor allem auf folgende zu: fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, Anwendbarkeit typischer arbeitsrechtlicher Vorschriften wie Arbeits- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall, Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegierung bestimmter Arbeiten etc. Insoweit sich die Berufungswerberin daher auf das Vorhandensein oder Nichtvorhandensein derartiger Merkmale beruft, ist dies für die vorliegende Entscheidung ohne Bedeutung. Insbesondere ist die Annahme, dass fehlende Vertretungsbefugnis ein entscheidendes Merkmal wäre, irrig.

In dem dieser Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes unmittelbar nachfolgenden Erkenntnis vom 23.4.2001, 2001/14/0054, und 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 aller Merkmale eines Dienstverhältnisses" vor allem auf folgende Kriterien abstellt: die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft und das Fehlen eines Unternehmerrisikos. Von Bedeutung ist auch noch das Vorliegen einer laufenden (wenn auch nicht notwendig monatlichen) Entlohnung.

Schließlich ist der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, in einem nach § 13 Abs.1 Z 1 VwGG gebildeten Senat von dieser Rechtssprechung 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. Den anderen Merkmalen kann nur in solchen Fällen Bedeutung zukommen, in denen die Eingliederung nicht klar zu erkennen wäre.

Die Berufungswerberin vermeint nun, dass diese Eingliederung nicht vorliege, begründet dies jedoch lediglich mit der fehlenden Unterwerfung unter betriebliche Ordnungsvorschriften, unter die betriebliche Kontrolle und disziplinäre Verantwortlichkeit. Damit übersieht sie jedoch, dass dies alles Kriterien sind, die auf die aus der gesellschaftsrechtlichen Stellung

resultierenden Weisungsgebundenheit zurückzuführen sind und deshalb bereits nach der früheren Rechtssprechung keine Aussagekraft für die Frage hatten, ob die Merkmale eines Dienstverhältnisses vorliegen (vgl. VfGH 1.3.2001, G 109/00). Hingegen führt der Verwaltungsgerichtshof im oben zitierten Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, unter Hinweis auf seine Vorjudikatur aus, dass von einer Eingliederung in aller Regel auszugehen sein wird, da dieses Merkmal bereits durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegte erkennbare Tätigkeit hergestellt wird, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird. Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft 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. Dass dies auf den gegenständlichen Fall nicht zutreffen würde, kann weder aus den Berufungsausführungen noch aus der schriftlichen Vereinbarung über die Geschäftsführertätigkeit abgeleitet werden.

Da die Eingliederung gegeben ist, kommt auch der Frage, ob der Geschäftsführer ein Unternehmerwagnis zu tragen habe oder sonstige Merkmale vorliegen, nach den Ausführungen des verstärkten Senates des Verwaltungsgerichtshofes in dem zitierten Erkenntnis nicht mehr entscheidungswesentliche Bedeutung zu (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 als Einkünfte im Sinn des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind.

Linz, am 3. Februar 2006