



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A., vertreten durch S., vom 11. Mai 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 13. April 2005 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 2000 bis 31. Dezember 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer bei der Berufungswerberin durchgeführten Lohnsteuerprüfung über die Zeit vom 1. Jänner 2000 bis 31. Dezember 2003 wurde festgestellt, dass die an den im Prüfungszeitraum zu 30,13 % beteiligten Geschäftsführer bezahlten Vergütungen (€ 84.862,44 für 2000, € 104.159,12 für 2001, € 121.755,86 für 2002 und € 111.169,-- für 2003) nicht in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einbezogen worden seien, obwohl eine volle Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Einschreiterin vorliege.

Auf Grund dieser Feststellung wurde der Rechtsmittelwerberin mit den Abgabenbescheiden vom 13. April 2005 der auf die Geschäftsführerbezüge entfallende Dienstgeberbeitrag (€ 3.819,-- für 2000, € 4.687,-- für 2001, € 5.479,-- für 2002 und € 5.003,-- für 2003) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (€ 382,-- für 2000, € 448,-- für 2001, € 475,-- für 2002 und € 422,-- für 2003) zur Zahlung vorgeschrieben.

Dagegen wurde vom bevollmächtigten Vertreter berufen. Bei Gründung der Rechtsmittelwerberin sei der Geschäftsführer zu 25 % an der Gesellschaft beteiligt gewesen. Neben der Geschäftsführung, die nur einen Bruchteil der Arbeitszeit in Anspruch nehme, sei er für die Entwicklung und Fertigung der Produkte sowie deren Vertrieb überwiegend zuständig. Er sei in den Organismus des Betriebes eingebunden. Seine Aufgaben habe er im Rahmen eines Angestellten-Dienstverhältnisses ausgeübt. Er verfüge über keine Sperrminorität. Im Frühjahr 1997 seien die Berufungswerberin und der Geschäftsführer übereingekommen, dass er seine Aufgaben nicht mehr im Rahmen eines Dienstverhältnisses, sondern auf gewerblicher Basis ausführen solle. Das Dienstverhältnis sei aufgelöst worden und der Geschäftsführer führe seit 1.4.1997 seine Leistungen auf Grund seiner eigenen Gewerbeberechtigung durch. Seit 26.8.1998 sei der Geschäftsführer zu 30,13 % an der Gesellschaft beteiligt. Die Erhöhung der Beteiligung habe keinen Einfluss auf die Rechtsbeziehungen zwischen dem Geschäftsführer und der Einschreiterin gehabt. Seit 1997 erziele der Geschäftsführer Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Gemäß § 22 Z 2 würden unter die Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art fallen, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisende Beschäftigung gewährt würden. Nach RZ 5267 der Est-Richtlinien seien die Voraussetzungen zur Behandlung von Gehältern eines Gesellschafter-Geschäftsführers als Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit erfüllt, wenn die Weisungsgebundenheit fehle. Der Geschäftsführer sei auf Grund seines Beteiligungsverhältnisses weisungsgebunden. Damit erziele er keine Einkünfte aus selbständiger Arbeit, sondern aus einer Art freien Dienstvertrag, diese Einkünfte seien den gewerblichen Einkünften zuzuordnen. Damit würden die Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers weder dem Dienstgeberbeitrag noch der Kommunalsteuer unterliegen, weil die Steuerpflicht an Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 EStG anknüpfe. Freie Dienstverträge seien vom Abgabentatbestand des § 41 Abs. 2 FLAG noch nicht erfasst.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 17. Juni 2005 wies das Finanzamt das Rechtsmittel ab. Der VwGH stelle im Erkenntnis vom 18.9.1996, 96/15/0121 klar, dass Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses nach § 47 Abs. 2 EStG erzielt werden müssten. Entscheidend sei vielmehr, ob der Gesellschafter-Geschäftsführer in der Art eines Dienstnehmers tätig sei. Das Anstellungsverhältnis eines Geschäftsführers könne ein Dienstvertrag, ein freier Dienstvertrag, ein Werkvertrag oder ein Auftrag sein. Der Fall eines Werkvertrages werde nur angenommen werden können, wenn damit die Verpflichtung zur Herbeiführung eines bestimmten Erfolges vereinbart sei, nicht aber, wenn Gegenstand des Vertrages auf Dauer angelegte und damit zeitraumbezogene Erbringung von Leistungen, wie das im gegenständlichen Fall sei, geschuldet werde. Entscheidend seien nicht der Vertrag,

sondern die tatsächlichen Verhältnisse. Nach der neuen Rechtsprechung (VwGH vom 10.11.2004, 2003/13/0018) komme bei der Abgrenzung zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit dem Merkmal der Eingliederung des Gesellschafter-Geschäftsführers in den Organismus der Kapitalgesellschaft entscheidende Bedeutung zu. Demnach sei bei wesentlich beteiligten Geschäftsführern die organisatorische Eingliederung so gut wie immer gegeben, da diese auf Grund ihrer handelsrechtlichen Funktion ihre Mitarbeit schulden würden. Die übrigen Argumente, wie Unternehmerwagnis, Weisungsfreiheit hätten keine Bedeutung mehr. Da der Geschäftsführer an der Einschreiterin wesentlich beteiligt sei und überdies das Vorliegen der organisatorischen Eingliederung in den Betrieb in der Berufung selbst angeführt worden sei, liege hinsichtlich der Bezüge DB- und DZ-Pflicht vor.

In dem fristgerecht gestellten Antrag auf Vorlage der Berufung an die zweite Instanz, wodurch das Rechtsmittel wiederum als unerledigt gilt, wies der bevollmächtigte Vertreter darauf hin, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer weisungsgebunden und in den Organismus der Kapitalgesellschaft eingebunden sei.

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.

Dazu wird bemerkt, dass § 22 Z 2 EStG eine Spezialbestimmung darstellt, die der Bestimmung des § 23 Z 1 EStG 1988 (...wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.) vorgeht.

Die gesetzliche Grundlage für die Erhebung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag bildet § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 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, vom 24.6.1998, B 998/98 und B 999/98 und vom 7.6.2005, B 1617/04) 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 Delegation 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. (Die Randzahl 5267 der zitierten Est-Richtlinien wurde vor diesem Erkenntnis textiert und ist daher überholt.) 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. 23.2.2005, 2004/14/0056). Das Merkmal der Eingliederung in den Organismus des Betriebes ist durch die kontinuierliche und laut Firmenbuch bereits seit dem Jahr 1993 (bis heute) erfolgte Ausübung der Geschäftsführungstätigkeit gegeben.

Der im gegenständlichen Fall zur Anwendung kommende Steuertatbestand stellt nicht darauf ab, welchem Vertragstyp das Zivilrecht das konkrete Anstellungsverhältnis des Geschäftsführers zuordnet (VwGH 10.5.2001, 2001/15/0061 u. v. 25.9.2001, 2001/14/0117). Daran ändert auch das Beteiligungsausmaß von 30,13 % nichts. Diesbezüglich wird einerseits auf das Erkenntnis des VwGH vom 31.3.2005, 2002/15/0029 und andererseits auf die Ausführungen von Büsser in Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer (EStG 1988), Kommentar, unter § 22 EStG 1988, Tz. 59.2 verwiesen.

Ist, wie im vorliegenden Fall, das primär zu prüfende Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Berufungswerberin unbestritten gegeben, kommt es nach den Ausführungen des verstärkten Senates und der weiteren Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf die anderen Merkmale, insbesondere hinsichtlich des Unternehmerrisikos nicht mehr an (vgl. auch VwGH 23.11.2004, 2004/15/0068, 23.9.2005, 2005/15/0110, 15.11.2005, 2001/14/0118 u.v. 26.1.2006, 2005/15/0152).

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.

Die Berufung war als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 4. Juli 2006