



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der I-GmbH, vertreten durch O:, vom 27. Mai 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 25. April 2005, betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und Säumniszuschlag für den Zeitraum 1. Jänner 2002 bis 31. Dezember 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer bei der Berufungserwerberin durchgeführten Lohnsteuerprüfung über die Kalenderjahre 2002 bis 2004 wurde u.a. festgestellt, dass die an die wesentlich (je 50 %) beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer bezahlten Vergütungen (€ 57.000,-- für 2002, € 123.642,62 für 2003 und € 123.057,06 für 2004) nicht in die Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einbezogen worden seien.

Auf Grund dieser Feststellungen wurde mit den Abgabenbescheiden vom 25. April 2005 u.a. der auf die Geschäftsführervergütungen entfallende Dienstgeberbeitrag (€ 2.565,-- für 2002, € 5.563,92 für 2003 und € 5.537,57 für 2004) sowie Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (€ 222,30 für 2002, € 469,84 für 2003 und € 467,62 für 2004) und 2 % Säumniszuschlag von der Dienstgeberbeitragsnachforderung (€ 51,30 für 2002, € 111,28 für 2003 und € 110,75 für 2004) festgesetzt.

Dagegen wurde durch die bevollmächtigte Vertreterin fristgerecht berufen. Die Geschäftsführerbezüge seien gemäß einem Gesellschafterbeschluss erfolgsabhängig. Jeder Geschäftsführer erhalte einen Bezug in Höhe von 25 % des von der Gesellschaft erzielten Deckungsbeitrages, welcher je nach Liquiditätslage der Gesellschaft (also unregelmäßig) zur Auszahlung zu gelangen habe. Nach der langjährigen Judikatur seien es vor allem drei Merkmale, die bei der Beurteilung ob "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" vorliegen würden, wesentlich seien, und zwar 1. Unternehmerrisiko, 2. regelmäßige Gehaltsauszahlung und 3. Eingliederung des Geschäftsführers in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft.

Zu 1) Bei einem vom erzielten Deckungsbeitrag abhängigen Geschäftsführerbezug sei zweifellos ein Unternehmerrisiko gegeben. Zu bemerken sei, dass keine sonstigen Bezüge bzw. Sachbezüge gewährt würden. Es gebe weiters keine Pensionszusage. Insgesamt betrachtet schulde der jeweilige Geschäftsführer die ordnungsgemäße Geschäftsführung, wie und mit welchen Mitteln diese Leistung erbracht werde, liege in seinem Ermessen. Vom Erfolg der Geschäftsführung hänge der Deckungsbeitrag der Gesellschaft und somit das Ausmaß der Geschäftsführerbezüge ab. Diese ausschließlich erfolgsabhängige Vergütung sei zu vergleichen mit dem Sachverhalt des VwGH-Erk. vom 17.12.2003, 2001/13/0200 und führe zur Beurteilung des VwGH, dass ein Unternehmerwagnis vorliege. Die mit Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018 verschärzte Rechtsprechung des VwGH (einziges Merkmal sei die Eingliederung in den Organismus) stehe kaum in Einklang mit der Rechtsauffassung des VfGH, wie sie im letzten (vom VwGH eingeleiteten) Gesetzesprüfungsverfahren (VfSlg 16.098/2001) zum Ausdruck gekommen sei.

Zu 2) Gemäß einem Gesellschafterbeschluss hätten die Geschäftsführerbezüge je nach Liquiditätslage der Gesellschaft zur Auszahlung zu gelangen, was in der Praxis dazu geführt habe, dass Auszahlungen nur zwei bis dreimal pro Jahr in unterschiedlichster Höhe stattgefunden hätten. Diese Regelung stelle ein zusätzliches Unternehmerrisiko dar, weil bei mangelnder Liquidität kein Geschäftsführerbezug zur Auszahlung gelange.

Zu 3) Die beiden Geschäftsführer, welche jeweils zu 50 % an der Gesellschaft beteiligt seien, seien auch für die Willensbildung der juristischen Person maßgeblich. Es könne daher für sie keinerlei Sanktionen in disziplinärer Hinsicht geben, soweit es bei Dienstnehmern üblich sei. Sie würden keinerlei Regelungen hinsichtlich der Arbeitszeit unterliegen. Die Einteilung der Arbeitszeit und auch des Arbeitsortes liege in ihrem Ermessen.

Zusammenfassend werde nochmals bemerkt, dass nach dem Gesetzeswortlaut mit Ausnahme der Weisungsgebundenheit "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" als Voraussetzung für die Abgabepflicht verlangt werde. Aus obigen Ausführungen lasse sich aber eindeutig ableiten, dass ein Unternehmerrisiko gegeben sei, die Gehaltsauszahlung nicht regelmäßig

erfolgt sei und die Eingliederung in den betrieblichen Organismus fehle, so dass bei weitem nicht "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" gegeben seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

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. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25 % beträgt.

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 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. (Der verstärkte Senat besteht aus neun Richtern.) 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. 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 1988 beim ersten Geschäftsführer bzw. seit 1999 beim zweiten Geschäftsführer erfolgte Ausübung der Geschäftsführungstätigkeit gegeben. Vor dem Hintergrund des funktionalen Verständnisses vom Begriff der Eingliederung in den Organismus des Betriebes ist den ins Treffen geführten Sachverhaltskomponenten, wie Arbeitsort und Arbeitszeit keine Bedeutung zuzubilligen. Nach dem vorhin zitierten Erkenntnis würde der Eingliederung auch nicht entgegenstehen, wenn der Geschäftsführer seine Arbeitszeit in einem hohen Ausmaß einem anderen Unternehmen widmet.

Ist, wie im vorliegenden Fall, das primär zu prüfende Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Berufungswerberin gegeben, kommt es nach den Ausführungen des verstärkten Senates und der weiteren Rechtsprechung des

Verwaltungsgerichtshofes auf die von der Rechtsmittelwerberin vorgetragenen Argumente, insbesondere hinsichtlich des Unternehmerrisikos und der regelmäßigen Gehaltsauszahlung 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). Nach dieser ständigen Judikatur kann nicht mehr davon gesprochen werden, dass die Ausführungen des verstärkten Senates nicht im Einklang mit der Rechtsauffassung des VfGH stehen würden.

Auf Grund dieser Feststellungen weist die Tätigkeit der wesentlich beteiligten Geschäftsführer somit – unter Außerachtlassung der Weisungsgebundenheit – die Merkmale eines Dienstverhältnisses auf, sodass die von der Gesellschaft bezogenen Vergütungen der Geschäftsführer als Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind. Somit besteht auch die Vorschreibung von Säumniszuschlag für die Dienstgeberbeiträge zu Recht.

Die Berufung war als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 24. April 2006