



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der T-GmbH, vertreten durch HS, vom 4. Dezember 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Vöcklabruck vom 20. November 2002, betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer bei der Berufungserberin durchgeführten Lohnsteuerprüfung über die Zeit vom 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 2001 wurde festgestellt, dass die an die zu je 50 % beteiligten Geschäftsführer K. und T. bezahlten Vergütungen (K. S 4.000.000,-- 1997, S 2.000.000,-- 1998 und S 3.000.000,-- 1999 sowie T. S 4.037.870,-- 1997, S 2.019.076,-- 1998, S 1.035.192,-- 1999, S 1.022.612,-- 2000 und S 25.953,-- 2001) nicht in die Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einbezogen worden seien. Nach Ansicht der Lohnsteuerprüfung stehe zweifelsfrei fest, dass die Höhe der Geschäftsführerbezüge sich nicht nach der wirtschaftlichen Situation der Firma gerichtet habe, da auch in Verlustjahren die Bezüge in annähernd gleicher Höhe zum Ansatz gebracht worden seien.

Auf Grund dieser Feststellung wurde mit Abgabenbescheid vom 20. November 2002 der auf die Geschäftsführerbezüge entfallende Dienstgeberbeitrag (€ 56.054,88) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (€ 5.956,05) nachgefordert.

Dagegen wurde durch den bevollmächtigten Vertreter berufen. Der Verwaltungsgerichtshof habe in seiner laufenden Rechtsprechung vor allem drei Merkmale eines Dienstverhältnisses hervor, bei deren Zutreffen von einem Dienstverhältnis im Sinne des § 22 Z 2 EStG auszugehen sei, und zwar die organisatorische Eingliederung, das Fehlen eines Unternehmerwagnisses sowie die regelmäßig laufende Entlohnung. Das Gesetz hingegen fordere eine umfassende Abgrenzung, wobei eine wesentliche Beteiligung auszublenden sei, wenn es im § 22 Z 2 EStG festlege, dass alle Merkmale eines Dienstverhältnisses vorliegen müssten. Bei Wegdenken der wesentlichen Beteiligung müsse also ein Dienstverhältnis klar erkennbar sein. Es genüge demnach nicht, dass nur ein Merkmal in Richtung Dienstverhältnis weise, wenn andere Merkmale klar gegen ein Dienstverhältnis sprechen würden. Beiser stelle in SWK 20/21/2002, S. 541 f fest: "Wenn der Gesetzgeber in § 22 Z 2 EStG "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" im Sinne einer umfassenden Typusabgrenzung von Arbeitnehmern und Unternehmern fordert, dann darf sich der Gesetzesanwender nicht mit einigen/wenigen/drei Abgrenzungskriterien begnügen." Sonst alle darf nicht in "sonst nur ein/zwei/drei" Merkmale eines Dienstverhältnisses verkürzt/verkehrt werden." Dieser Auffassung folgend müsse auch im vorliegenden Fall Entsprechendes gelten. Die wesentlichen Merkmale des Leistungsverhältnisses zwischen den Gesellschafter-Geschäftsführern und der Berufungswerberin seien deshalb noch einmal zusammenfassend dargestellt:

Unternehmerwagnis: Die Höhe der Geschäftsführerbezüge hänge direkt und unmittelbar am Erfolg des Unternehmens. Die Behauptung, dass auch in Verlustjahren die Bezüge in annähernd gleicher Höhe in Ansatz gebracht worden seien, stimme zwar bei einer oberflächlichen Betrachtungsweise, jedoch nicht, wenn man die Gesamtsituation des Unternehmens beleuchte. In den vergangenen Jahren habe sich die Berufungswerberin im Wesentlichen mit der Errichtung und Verwertung eines Einkaufszentrums befasst. Bei Beginn der Bautätigkeit und bei Vorliegen sämtlicher Kostenvoranschläge einerseits und den Anboten von Käufern und Mietern andererseits sei das Projekt sehr Erfolg versprechend gewesen, wodurch auch die Höhe der Geschäftsführerbezüge absolut gerechtfertigt gewesen sei. Die Planung, Errichtung und Vermarktung eines derartigen Objektes ziehe sich über Jahre hinaus. Bei jedem Bauträgerunternehmen entstünden in den Anfangsjahren, bedingt durch die Verwaltungstätigkeit bzw. der Projektfinanzierung Verluste. Gewinne würden erst nach Übergabe an mögliche Käufer realisiert. Beim vorliegenden Projekt hätten die Verluste auch unter Berücksichtigung der Geschäftsführerbezüge durch Gewinne kompensiert werden können. Da nunmehr keine entsprechenden Gewinne mehr erzielt würden, hätten auch die Geschäftsführer auf eine Entschädigung verzichten müssen. Bei genauerer Untersuchung des gesamten Sachverhaltes hätte man zum Schluss kommen müssen, dass gerade in diesem Fall ein klassisches Unternehmerwagnis der Geschäftsführer offenkundig sei. Die Reduktion der

Geschäftsführerbezüge ab 2000 habe ihre Ursache einzig und allein in der Tatsache gehabt, dass das Projekt abgeschlossen worden und somit keine Rechtfertigung gegeben gewesen sei, Geschäftsführerbezüge zur Auszahlung zu bringen. Aus diesen dargestellten Gründen sei ersichtlich, dass die Geschäftsführerbezüge unmittelbar vom Ergebnis des Unternehmens abhängig seien, weshalb das vom Verwaltungsgerichtshof geforderte Kriterium des Unternehmerwagnisses eindeutig belegbar sei.

In der Eingabe des bevollmächtigten Vertreters vom 27. Jänner 2003 wird unter Hinweis auf das OGH-Urteil vom 11.2.2002, 7 Ob 315/01 a geschlossen, dass bei einer (Mit-)Kreditaufnahme die Gesellschafter-Geschäftsführer unternehmerisch tätig seien und somit ein Unternehmerwagnis tragen würden.

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. 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. 15.12.2004, 2003/13/0067).

Das Merkmal der Eingliederung in den Organismus des Betriebes ist durch die kontinuierliche und seit dem Jahr 1989 erfolgte Ausübung der Geschäftsführungstätigkeit gegeben und wird auch in der Berufung nicht in Abrede gestellt.

Auf den in der Berufung allein vorgebrachten Umstand, wonach die beiden Geschäftsführer ein Unternehmerwagnis getragen hätten, was nach der früheren Rechtsprechung des VwGH zu verneinen gewesen wäre, kommt es nach den Ausführungen des verstärkten Senates des Verwaltungsgerichtshofes nicht mehr an (vgl. auch VwGH 23.11.2004, 2004/15/0068 u.v. 20.1.2005, 2004/14/0055).

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.

Die Berufung war als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 9. Mai 2005