



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Hans Peter Huber, Wirtschaftstreuhänder, 4020 Linz, Weißenwolffstraße 1, vom 19. Mai 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 18. April 2005 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 2000 bis 31. Dezember 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer über die Kalenderjahre 2000 bis 2004 bei der Berufungswerberin durchgeführten Lohnsteuerprüfung wurde die Feststellung getroffen, dass in den Jahren 2000 und 2001 die gesamten Bezüge des zu 100% an der Gesellschaft beteiligten Geschäftsführers S nicht in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag einbezogen wurden. Ab dem Jahr 2002 wurden die Bezüge in die Bemessungsgrundlage einbezogen, obwohl der Geschäftsführervertrag keine Änderung erfahren hatte. Weiters wurde festgestellt, dass in den Jahren 2000 bis 2003 die Beiträge zur Sozialversicherung, die von der Gesellschaft für den Geschäftsführer geleistet wurden, nicht dem Arbeitslohn zugerechnet wurden. Außerdem stand dem Geschäftsführer ein Firmenfahrzeug uneingeschränkt für Dienst- und Privatfahrten zur Verfügung, wofür in allen geprüften Jahren ein nach Ansicht der Prüferin zu geringer Sachbezug verrechnet wurde.

Die Prüferin vertrat die Ansicht, dass sämtliche dem Geschäftsführer zugewendeten Leistungen in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages einzubeziehen seien. Das Finanzamt schloss sich dieser Rechtsansicht an und forderte mit den angefochtenen Bescheiden den auf die errechneten Beträge entfallenden Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nach.

In der dagegen eingebrachten Berufung vertrat die Berufungswerberin die Ansicht, dass sämtliche Bezüge des Geschäftsführers nicht dienstgeberbeitragspflichtig und – zuschlagspflichtig seien, und beantragte daher, für die Jahre 2000 und 2001 die in den Bescheiden errechneten Beträge mit 0 € festzusetzen. Für die Jahre 2002 bis 2004 beantragte sie, nicht nur die nachverrechneten Beträge für Sozialversicherung und Sachbezug mit 0 € festzusetzen, sondern auch die von ihr selbst ursprünglich errechneten und entrichteten Dienstgeberbeiträge samt Zuschlag wieder rückzuverrechnen. In der Begründung führte die Berufungswerberin sinngemäß aus, dass der Verwaltungsgerichtshof bereits in einer Vielzahl von Erkenntnissen zu definieren versucht habe, welche Personen unter § 22 Z 2 EStG 1988 fallen würden. In den meisten Erkenntnissen seien die Kriterien neu definiert worden, sodass letztlich die Rechtssprechung uneinheitlich und in Einzelfällen widersprüchlich geworden sei. Der Verwaltungsgerichtshof hätte auch selbst einen Antrag beim Verfassungsgerichtshof gestellt, die maßgebliche Gesetzesbestimmung aufzuheben. Dies sei zwar nicht erfolgt, der Verfassungsgerichtshof habe jedoch festgestellt: "Sollte jedoch – etwa als Folge der Höhe der Beteiligung – neben der Weisungsungebundenheit auch die übrigen Merkmale eines Dienstverhältnisses nicht mehr erkennbar sein, so ist bereits einkommensteuerrechtlich kein Fall des § 22 Ziffer 2 gegeben". Der Geschäftsführer sei zu 100% an der Gesellschaft beteiligt, hafte persönlich für die Bankverbindlichkeiten, eine organisatorische Eingliederung in den Betrieb gebe es weitgehend nicht etc. Im vorliegenden Fall würde keinesfalls ein Dienstverhältnis gegeben sein, eine Beteiligung von über 50% schließe – von Ausnahmen abgesehen – eine Weisungsgebundenheit aus, auch sonstige Merkmale eines Dienstverhältnisses liegen nicht vor. Für die Einbindung in die Kommunalsteuer seien dieselben Voraussetzungen erforderlich. In diesem Zusammenhang liege überdies eine Rechtsmittelentscheidung des Magistrates xx aus 1996 vor, in der festgestellt wurde, dass beim Geschäftsführer kein Dienstverhältnis im Sinn der zitierten Gesetzesbestimmung und damit keine Kommunalsteuerpflicht vorliege.

Nach abweisender Berufungsvorentscheidung hielt die Berufungswerberin in einem Vorlageantrag ihre Rechtsansicht weiterhin aufrecht.

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 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 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) 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. VfGH 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 Weisungsungebundenheit 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 Delegation bestimmter Arbeiten etc.

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.

Gleichzeitig führt der Verwaltungsgerichtshof im zitierten Erkenntnis 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 in diesem Sinn auch im gegenständlichen Fall eine Eingliederung des Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus vorliegt, muss wohl außer Zweifel gestellt werden. Nach dem Inhalt eines zu Beginn des Geschäftsführungsverhältnisses geschlossenen Vertrages obliegt diesem die gesamte kaufmännische und technische Leitung des Unternehmens. Er gestaltet, überwacht und kontrolliert die kaufmännische und technische Organisation des Unternehmens, überwacht die Abwicklung aller Geschäftsfälle, sorgt für die ordnungsgemäße

Führung der Bücher und vieles andere. Es besteht kein Anhaltspunkt, dass in diesen Tätigkeiten eine Änderung eingetreten wäre. Eine Erfüllung aller dieser Aufgaben bringt eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus zwangsläufig mit sich. Damit 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).

Dennoch vermeint die Berufungswerberin, dass die Dienstgeberbeitragspflicht im gegenständlichen Fall nicht vorliege, und begründet dies im wesentlichen mit der Ansicht, dass die maßgeblichen Kriterien hierfür in der umfangreichen Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes periodisch verschieden gewichtet wurden. Dem ist jedoch Folgendes entgegenzuhalten:

Insbesondere in dem von der Berufungswerberin zitierten Verfassungsgerichtshoferkennntnis vom 1.3.2001, G 109/00, wurde, wie oben angeführt, die frühere Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes insofern bestätigt, dass wegen der fehlenden Weisungsgebundenheit bei wesentlich beteiligten Geschäftsführern manche Merkmale eines Dienstverhältnisses nicht mehr von Bedeutung sind. Nach dieser Klarstellung hat der Verwaltungsgerichtshof in seiner Rechtssprechung neben der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus die wesentlichste Bedeutung der Frage nach dem Unternehmerrisiko und der Art der Entlohnung beigemessen, wobei diese Kriterien auch nach der früheren Rechtssprechung zu berücksichtigen waren.

Nun würde auch eine Berücksichtigung dieser Kriterien im gegenständlichen Fall zu keiner anderen Beurteilung führen: Von Unternehmerrisiko kann dann gesprochen werden, wenn ein Steuerpflichtiger durch eigene Geschäftseinteilung bzw. mehr oder weniger zweckentsprechende Organisation den Ertrag seiner Tätigkeit maßgeblich beeinflussen kann, wenn also die Höhe der erzielten Einnahmen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, der Ausdauer und von Zufälligkeiten des wirtschaftlichen Verkehrs abhängig ist. Für ein Unternehmerrisiko spricht auch, wenn der Steuerpflichtige für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen muss. Bei der mit dem Geschäftsführer getroffenen Entgeltvereinbarung, die zum größten Teil aus einem gleichbleibenden erfolgsunabhängigem Monatsbezug besteht, und der weitgehenden Übernahme aller Auslagen des Geschäftsführers durch die Gesellschaft kann jedoch von einem Unternehmerrisiko nicht die Rede sein, sodass auch eine andere Gewichtung der für ein Dienstverhältnis sprechenden Kriterien zu keiner anderen Entscheidung führen könnte.

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.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Linz, am 24. Mai 2007