



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A., vom 7. Juni 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 19. Mai 2005, betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 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 Zeit vom 1. Jänner 2002 bis 31. Dezember 2004 wurde festgestellt, dass die an die im Prüfungszeitraum wesentlich (je 50 %) beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer gewährten Vergütungen nicht in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einbezogen worden seien.

Auf Grund dieser Feststellung wurde der Rechtsmittelwerberin mit den Abgabenbescheiden vom 19. Mai 2005 der auf die Bezüge der beiden Geschäftsführer entfallende Dienstgeberbeitrag (€ 426,-- für 2002, € 2.160,-- für 2003 und € 4.583,92 für 2004) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (€ 34,64 für 2002, € 186,-- für 2003 und € 387,-- für 2004) zur Zahlung vorgeschrieben.

Dagegen wurde von der bevollmächtigten Vertreterin berufen. Bei den der Abgabenerhebung zugrunde liegenden wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern würden keine

Beschäftigungsverhältnisse vorliegen, die unter die Begriffsdefinition „sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses“ subsumierbar seien. Die betroffenen Gesellschafter-Geschäftsführer seien mit Einzelunternehmern bzw. Personengesellschaften vergleichbar. Bei den laufenden Entnahmen von Tätigkeitsvergütungen handle es sich um Anzahlungen auf einen entnehmbaren Gewinn der GmbH. Die monatlichen Auszahlungen seien ausgesetzt bzw. sogar teilweise rückgeführt worden, sobald erkennbar gewesen sei, dass der erwartete Jahresgewinn nicht den ursprünglichen Gewinnprognosen entsprechen werde und somit weitere Gewinnakonti nicht mehr gedeckt wären. Daran sei auch das vorhandene Unternehmerrisiko der betroffenen Gesellschafter-Geschäftsführer erkennbar. Dass „sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses“ nicht vorgelegen seien sei weiters daran erkennbar, dass keine Geschäftsführerverträge zwischen der Berufungswerberin und den betroffenen Gesellschafter-Geschäftsführern bestehen würden. Damit habe keine schriftliche Vertragsgrundlage für wesentliche Rechte der Geschäftsführer gegenüber der GmbH (z.B. Festlegung der jährlichen Tätigkeitsvergütung, Kündigungsfristen, Urlaub, Sachbezüge) bestanden. Auf eine solche schriftliche Festlegung würde ein Dienstnehmer auf Grund seines Unterordnungsverhältnisses nicht verzichten. Das Erk. d. VwGH vom 10.11.2004, 2003/13/0018, sei u.E. verfassungswidrig, da der Begriff „sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses“ denkunmöglich ausgelegt worden sei. Weiters zeige sich gerade an diesem VwGH-Judikat, dass die gesetzliche Regelung zur DB- und DZ-Pflicht von wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern nicht ausreichend determiniert (und damit verfassungswidrig) sei, ansonsten würde der VwGH nicht ausreichend Schwierigkeiten bei der Auslegung des Begriffes „sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses“ haben und seine Rechtsprechung nicht laufend ändern. Das Abstellen auf die Eingliederung in den Organismus des Betriebes als einziges entscheidendes Merkmal könne in keinem Fall zu einer gesetzeskonformen Auslegung des Begriffes „sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses“ führen. Diesbezüglich werde auch auf den Artikel von Dr. Arnold in SWK-Heft 1/2005 vom 1. Jänner 2005 hingewiesen, in dem er die verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die neue Rechtsprechung des VwGH aufzeige. Weiters sei es uE sachlich nicht gerechtfertigt, warum wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer, die die Merkmale von Einzelunternehmern und Gesellschaftern von Personengesellschaften aufweisen würden, bei gleicher steuerlicher und sozialversicherungsrechtlicher Einordnung wie Einzelunternehmer und Gesellschafter von Personengesellschaften (u.a. kein steuerbegünstigter 13. und 14. Bezug, GSVG-Pflicht) mit Dienstgeberbeiträgen und Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag belastet würden. Diese Ungleichbehandlung sei uE ebenfalls verfassungsrechtlich bedenklich.

Das Finanzamt wies mit Berufungsvorentscheidung vom 13. Juli 2005 das Rechtsmittel als unbegründet ab. Durch den fristgerecht gestellten Antrag auf Vorlage der Berufung an die

zweite Instanz gilt die Berufung wiederum als unerledigt. Im Vorlageantrag wurde ein mündlicher Erörterungstermin vor dem zuständigen Referenten beantragt.

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 § 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 weiters die Anfechtungsanträge des Verwaltungsgerichtshofes mit den Erkenntnissen vom 1.3.2001, G 109/00 und vom 7.3.2001, G 110/00 abgewiesen. Auch nach Ergehen des Erkenntnisses des verstärkten Senates des Verwaltungsgerichtshofes vom 10.11.2004 ist der VfGH der Argumentation von Arnold nicht gefolgt und hat mit den Beschlüssen vom 7.6.2005, B 54/05 und B 1617/04 und vom 6.6.2006, B 161/06, die Behandlung derartiger Beschwerden abgelehnt.

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 - Weisungsgebundenheit 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 Weisungsgebundenheit 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. 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). Im vorliegenden Fall ist das Merkmal der Eingliederung in den Organismus des Betriebes durch die kontinuierliche und laut Firmenbuch bereits sei dem Jahr 2001 bis heute erfolgten Ausübung der Geschäftsführungstätigkeit gegeben.

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 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.

Eine Ladung zur Erörterung der Sach- und Rechtslage (§ 279 Abs. 3 BAO) konnte im vorliegenden Fall unterbleiben, weil sowohl die Sachlage durch das unstrittige Ausmaß der Beteiligung als auch die Rechtslage durch die umfangreiche Rechtsprechung der Höchstgerichte geklärt ist.

Die Berufung war als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 30. März 2007