



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 24. November 2003, gegen die Bescheide des Finanzamtes Liezen vom 27. Oktober 2003, betreffend die Nachforderung von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Prüfungszeitraum 1. Jänner 1998 bis 31. Dezember 2002, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Anlässlich der bei der Berufungswerberin durchgeführten Außenprüfung wurde vom prüfenden Organ (unter anderem) festgestellt, dass für die Bezüge des wesentlich beteiligten Gesellschafters und Geschäftsführers M. S. kein Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und keine Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag (DZ) entrichtet worden waren.

Der Prüfer schloss unter Hinweis auf das, den Vorprüfungszeitraum betreffende, Erkenntnis des VwGH vom 22.5.2002, 2001/15/0179, die Abgabenpflicht für die im Bericht näher dargestellten Bezüge und errechnete auf dieser Grundlage für den Prüfungszeitraum eine Nachforderung an DB in der Gesamthöhe von 21.742,77€ und an DZ eine solche von 2.525,60€ (Bericht vom 14. November 2002).

Das Finanzamt folgte der Auffassung des Prüfers und setzte mit den im Spruch genannten Bescheiden Abgabennachforderungen in der genannten Höhe fest.

In der dagegen fristgerecht eingebrochenen (mit 4. November 2002 datierten) Berufung verneint die Berufungsverberin das Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen für die Abgabepflicht und führt durch ihre bevollmächtigte Vertreterin auszugsweise aus:

"Argumente gegen die zitierte VwGH – Entscheidung Zl. 2001/15/0179-5 vom 22.05.2002:

Das angeführte Urteil geht von regelmäßig und gleich hoch zufließenden Geschäftsführerbezügen, welche keine Rücksicht auf die wirtschaftliche und finanzielle Lage des Unternehmens nehmen, aus. Des Weiteren wird im ganzen Urteil kein vorliegender Geschäftsführervertrag angesprochen, da dieser erst nach den im Urteil angesprochenen Zeiträumen, jedoch innerhalb des nunmehr abgeprüften Zeitraumes, abgeschlossen wurde."

Besonders hingewiesen wird in der Folge auf den Umstand, dass der wesentlich beteiligte Gesellschafter selbst die Aufwendungen für eine entsprechende Haftpflichtversicherung trage. Damit sei für ihn ein Risiko verbunden. Das genannte Erkenntnis stelle auch nicht auf eine erfolgsabhängige Entlohnung ab und erwähne nicht die im nunmehrigen Geschäftsführervertrag festgelegte Regelung bei einem negativen Betriebsergebnis.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 16. April 2004 hat das Finanzamt diese Berufung mit eingehender Begründung abgewiesen. Sie gilt jedoch zufolge des fristgerecht eingebrochenen Vorlageantrages wiederum als unerledigt. Im Schriftsatz vom 17. Mai 2004 wird von der Berufungsverberin die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus verneint, und unter anderem ausgeführt:

„...Auch bezieht Herr ... im gegenständlichen Fall keine regelmäßigen Auszahlungen. Dies ist für ein österreichisches Dienstverhältnis, welches 14 Bezüge vorsieht, absolut untypisch. Die an Herrn ... bezahlten Vergütungen werden zu nahezu 100%, da es sich um die von ihm erbrachten Tätigkeiten für Begutachtung, Planung, Erstellung von Plänen usw. handelt, an die Auftraggeber weiterverrechnet, so dass kein Betrag üblich bleibt, welcher seine Geschäftsführertätigkeit entlohnt. Dies ist auch daraus ersichtlich, dass die Gesellschaft lediglich Erlöse aus Planungs- und Gutachtertätigkeit erzielt, welche ausschließlich von Herrn ... erledigt werden kann.“

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Gemäß § 41 Abs. 2 FLAG 1967, in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. Nr. 818, sind Dienstnehmer alle 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.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG, idF BGBl. 818/1993, ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind dabei 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 EStG 1988.

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 fallen unter die Einkünfte aus selbstständiger 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 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Die Verpflichtung zur Entrichtung des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag (DZ), der von der in § 41 FLAG 1967 festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, gründet sich auf § 57 Abs. 7 und 8 Handelskammergesetz, idF BGBl. Nr. 661/1994, und für Zeiträume ab 1. Jänner 1999 auf § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1998.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes seit dem 18. September 1996 (vgl. z.B. die Erkenntnisse vom 18.9.1996, 96/15/0121, und vom 20.11.1996, 96/15/0094) werden Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer Ges. m. b. H. dann erzielt, wenn, bezogen auf die tatsächlich vorzufindenden Verhältnisse, feststeht,

- dass der Gesellschafter-Geschäftsführer zufolge kontinuierlicher und über einen längeren Zeitraum andauernder Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in den Organismus des Betriebes seiner Gesellschaft eingegliedert ist,
- dass ihn unter Bedachtnahme auf die Einnahmen- bzw. Ausgabenschwankungen kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis trifft und
- dass er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhält (vgl. z.B. die Erkenntnisse vom 23.4.2001, 2001/14/0054, 2001/14/0052, vom 10.5.2001, 2001/15/0061, vom 18.7.2001, 2001/13/0063, und vom 18.9.2003, 2001/15/0151).

Von dieser ständig vertretenen Rechtsauffassung ist der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, insoweit abgegangen, als, in Abkehr von der Annahme einer Gleichwertigkeit der oben genannten Kriterien, die Kriterien des Fehlens eines

Unternehmerwagnisses und des laufenden Anfallens einer Entlohnung in den Hintergrund zu treten haben und entscheidende Bedeutung vielmehr dem Umstand zukommt, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist.

Die Frage nach dem Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft ist weiterhin nach jenem Verständnis von diesem Tatbestandsmerkmal zu beantworten, zu dem der Verwaltungsgerichtshof in seiner bisherigen Rechtssprechung gefunden hat. Nach diesem Verständnis wird dieses Merkmal durch jede nach außen hin auf Dauer angelegte erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit der der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken auf ihrem Betätigungsfeld, verwirklicht wird, ohne dass dabei von Bedeutung wäre, in welcher Weise die aus der Tätigkeit erzielten Einkünfte zu qualifizieren wären, wenn die Tätigkeit nicht für die Gesellschaft geleistet würde. Beispielsweise spricht die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung für die Eingliederung (vgl. die Erkenntnisse vom 21. Dezember 1999, 99/14/0255, vom 27. Jänner 2000, 98/15/0200, und vom 26. April 2000, 99/14/0339).

Im vorliegenden Fall steht fest, dass der wesentlich beteiligte Gesellschafter die Gesellschaft seit 7. März 1986 als selbstständiger (handelsrechtlicher) Geschäftsführer vertritt. Auf Grund dieser jahrelangen Tätigkeit als Geschäftsführer ist die Eingliederung des Gesellschafters in den geschäftlichen Organismus der Berufungswerberin im Zusammenhang mit der auf Dauer angelegten nach außen hin erkennbaren Tätigkeit als Betriebsleiter, mit der der Unternehmenszweck der Gesellschaft durch die Führung der Gesellschaft und dem operativen Betätigungsfeld des Geschäftsführers verwirklicht wird, jedenfalls als gegeben anzunehmen. Im Übrigen hat die Berufungswerberin im Vorlageantrag überzeugend dargestellt, durch welche Beschäftigung für die Gesellschaft der wesentlich beteiligte Gesellschafter in deren geschäftlichen Organismus eingegliedert ist, dass praktisch sämtliche Erlöse der Gesellschaft aus der Beschäftigung des Gesellschafters herrühren.

Im Erkenntnis vom 1.3.2001, G 109/00, hat der Verfassungsgerichtshof darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis wären, im Falle 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 verlieren, gehören nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes: das Unterwarfensein unter betriebliche Ordnungsvorschriften über

Arbeitsort, Arbeitszeit und "Arbeitsverhalten", das Unterliegen einer betrieblichen Kontrolle und Disziplinierung, der Anspruch auf Mindestentlohnung nach dem Kollektivvertrag, die Ansprüche auf Sonderzahlungen und auf Abfertigung, der Anspruch auf Urlaub, die Ansprüche auf Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall, auf Arbeitslosenversicherung, auf Vorrechte im Konkurs des Arbeitgebers und auf Insolvenz-Ausfallgeld, der Schutz nach dem Arbeitsverfassungsrecht, die Begünstigung nach dem Dienstnehmerhaftpflichtgesetz und schließlich auch die Befugnis, sich in der Tätigkeit durch wen immer vertreten zu lassen.

Aber auch die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerrisikos und der laufenden Entlohnung müssen demnach in den Hintergrund treten und es kommt ihnen daher keine entscheidende Bedeutung zu (vgl dazu abermals das Erkenntnis des VwGH vom 10.11.2004, 2003/13/0018), sodass sich der unabhängige Finanzsenat mit dieser Frage im gegenständlichen Verfahren nicht näher auseinanderzusetzen braucht.

Im Ergebnis vertritt der unabhängige Finanzsenat die Auffassung, dass die Beschäftigung des wesentlich beteiligten Gesellschafters M. S. mit Ausnahme der Weisungsgebundenheit sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist. Er erzielte aus seiner Beschäftigung für die Gesellschaft demnach Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988, weshalb er im Sinn des § 41 Abs. 2 FLAG 1967 in der ab dem Jahr 1994 anzuwendenden Fassung Dienstnehmer ist. Dies löst die Pflicht aus, von den Bezügen des Geschäftsführers den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und in der Folge den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu entrichten.

Der Berufung konnte daher kein Erfolg beschieden sein.

Graz, am 12. Februar 2007