



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der H-GmbH, vertreten durch FS., vom 16. August 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Vöcklabruck vom 12. Juli 2002, betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 1999 bis 31. Dezember 2001, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer bei der Berufungswerberin durchgeführten Lohnsteuerprüfung über die Zeit vom 1. Jänner 1999 bis 31. Dezember 2001 wurde festgestellt, dass die an die zu je 50 % beteiligten Geschäftsführer HR. und E. bezahlten Vergütungen (HR. S 327.079,-- 2000 und S 392.428,-- 2001 sowie E. S 532.604,-- 2000 und S 484.525,-- 2001) nicht in die Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einbezogen worden seien.

Auf Grund dieser Feststellung wurde mit Abgabenbescheid vom 12. Juli 2002 der auf die Geschäftsführervergütungen entfallende Dienstgeberbeitrag (€ 5.679,31) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (€ 555,22) nachgefordert.

Dagegen wurde berufen. Nach der jüngsten Judikatur würden dann Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG vorliegen, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft eingegliedert sei und ein

Unternehmerwagnis dabei fehle. Die Frage der Eingliederung in den betrieblichen Organismus werde sehr weit ausgelegt. Ob dies im Falle der Berufungswerberin vorliege, überlasse sie der genauen Beurteilung der korrekten Angaben im Fragebogen. Die Rechtsmittelwerberin vertrete jedenfalls die Ansicht, dass eine Dienstnehmerähnlichkeit in allen Punkten auszuschließen sei. Die Tatsache der Erklärung als selbständige Einkünfte bedeute keineswegs eine (freiwillige) Einordnung unter § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG. Ganz wesentlich komme es auch auf das Unternehmerwagnis des Geschäftsführers an, nämlich inwieweit seine Einnahmen mit dem Geschäftserfolg des von ihm geführten Unternehmens verbunden seien und er selbst gewisse Ausgaben übernehmen müsse. Im Falle der Einschreiterin seien von Anfang an die Bezüge der Geschäftsführer sehr stark mit der Umsatzentwicklung verkettet worden, indem 2 % des Jahresumsatzes als Prämie zusätzlich zum Fixum vereinbart worden sei. Im Rumpfgeschäftsjahr 2000 sei noch ein Teil des Umsatzes während der Übergangsphase im Mai und Juni aus der Bemessungsgrundlage ausgeschieden worden. Im Jahr 2001 sei die Berechnung bei Herrn E. genau entsprechend dem Vertrag durchgeführt worden. Seine Jahresbezüge seien bei brutto € 65.211,80 gelegen und hätten sich aus einem Fixum von € 36.336,42 sowie der 2%igen Umsatzprämie von € 28.875,38 zusammengesetzt. Im Jahr 2001 habe der variable Teil der Bezüge bereits über 44 % der Gesamtvergütung betragen. Die Auszahlung sei nur zu einem kleinen Teil mit € 1.453,46 monatlich laufend erfolgt, insgesamt knapp über einem Viertel. Durch die verstärkte Tätigkeit bei anderen Firmen sei der Jahresbezug von Herrn HR. einvernehmlich auf 60 % von Herrn E. herabgesetzt worden. Bei der Gestaltung der Ausgaben hätten die beiden Geschäftsführer ein beträchtliches Kostenrisiko zu tragen gehabt. Laut Verträgen hätten sie keinen Anspruch auf gesonderte Abgeltung der Fahrtkosten gehabt, wenn sie mit ihren Privatfahrzeugen dienstlich unterwegs gewesen seien. Diäten seien ebenfalls nicht ersetzt worden. Wenn man all diese Fakten betrachte, könne man wohl nicht mehr von einem fehlenden Unternehmerrisiko seitens der Geschäftsführer sprechen. Da die Berufungswerberin außerdem bei Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse keinerlei Merkmale für ein Dienstverhältnis erkennen könne, stelle sie den Antrag, dass der Haftungsbescheid vollinhaltlich aufgehoben werde.

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 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 Delegation 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).

Wie aus den vorgelegten Geschäftsführerverträgen hervorgeht, übernimmt der jeweilige Geschäftsführer die Besorgung der Geschäftsführungsagenden der Berufungswerberin für jene Bereiche des Unternehmens, die ihm zugewiesen wurden. Ihm obliegt die Leitung und Überwachung des Unternehmens im Ganzen. Er hat insbesondere für die wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Belange der Gesellschaft auf Grund seiner Kenntnisse und Erfahrungen in bestmöglicher Weise Sorge zu tragen. Das Merkmal der Eingliederung in den Organismus des Betriebes ist durch die kontinuierliche und seit dem Jahr 2000 bis heute erfolgte Ausübung der Geschäftsführungstätigkeit gegeben.

Auf den Umstand, ob die beiden Geschäftsführer ein Unternehmerwagnis getragen haben oder nicht, was nach der früheren Rechtsprechung des VwGH ebenfalls 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).

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. Februar 2005