

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Öhlinger und Mag. Maißer OEG, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 4040 Linz, Friedrichstraße 14, vom 15. Dezember 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 18. November 2004 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 2000 bis 31. Dezember 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer bei der Berufungserberin über die Jahre 2000 bis 2003 durchgeföhrten Lohnsteuerprüfung wurde festgestellt, dass die Bezüge des zu 90% an der Gesellschaft beteiligten Geschäftsführers P nicht in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrags zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag einbezogen wurden. Der Geschäftsführer erhielt als Entlohnung für seine Tätigkeit 50% des Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit. Im Einzelnen erhielt er im Jahr 2000 50.870,98 €, im Jahr 2001 78.922,70 €, im Jahr 2002 67.800 € und im Jahr 2003 111.500 €. Der Prüfer vertrat die Ansicht, dass diese Beträge in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages einzubeziehen seien.

Das Finanzamt schloss sich dieser Rechtsansicht an und forderte mit den angefochtenen Bescheiden den darauf entfallenden Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nach.

In der gegen die Bescheide eingebrochenen Berufung wurde zunächst sinngemäß darauf hingewiesen, dass auch im Prüfungsbericht die starken Schwankungen der Geschäftsführerbezüge registriert wurden, ebenso andere Gegebenheiten wie fehlende Pensionszusage, fehlende Auslagenersätze etc. Es wurde seitens des Prüfers auch nie angezweifelt, dass es sich bei der Tätigkeit der Gesellschaft um eine risikobehaftete Branche handle, es wurde stets auf das spezielle Risiko hingewiesen, das für den Geschäftsführer gegeben sei, und es wurden auch weder vom Prüfer noch vom Gruppenleiter gegenteilige Wahrnehmungen vorgebracht. Dennoch sei bei der Prüfung nur die Position vertreten worden, dass auf Grund der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nahezu jedem Gesellschafter-Geschäftsführer die Lohnnebenkosten vorgeschrieben würden. In der Folge wurde der Ablauf der Prüfung bemängelt, insbesondere dass auch keine befriedigende Antwort auf die Frage gegeben werden konnte, woran der Prototyp eines Geschäftsführers erkennbar sei, dem Unternehmereigenschaft zugesprochen werden könne, und dass offensichtlich trotz Ermittlung das Ergebnis von Anfang an festgestanden sei. In weiterer Folge verwies die Berufungswerberin neuerlich auf die Situation im Unternehmen und schilderte in diesem Zusammenhang insbesondere, in welcher Höhe der Geschäftsführer im Jahr 1999 eine Vorfinanzierung für einen Grundstückskauf vom Unternehmen erhalten hatte, die von Anfang an als Forderung an den Geschäftsführer eine kontokorrentmäßige Verzinsung erfahren hatte, ebenso wie weitere Entnahmen des Geschäftsführers. Nach Feststehen des Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit und damit der Höhe der Geschäftsführerentlohnung seien die Beträge dem Verrechnungskonto wieder gutgebucht worden. Erst mit Feststellen der Gutschrift, also ab 1.10. des folgenden Wirtschaftsjahres, sei dann die kontokorrentmäßige Verzinsung dieser Gutschrift erfolgt. Diese Methode sei auch in den folgenden Jahren beibehalten worden. Niedrigere Entnahmen des Geschäftsführers während des Jahres konnten daher zu einer sukzessiven Verminderung seines Sollstandes auf Grund der Vorfinanzierung führen. Bei Änderung des Sollstandes auf dem Verrechnungskonto in einen Habenstand würde der Geschäftsführer sogar ein weiteres Risiko tragen für den Fall, dass die Gesellschaft in einen Liquiditätsengpass kommen würde und ihm die vertragsmäßig zustehenden Bezüge nicht mehr auszahlen könnte. Dass bislang die Gesellschaft kein negatives Ergebnis hinnehmen müsse, könne nicht gegen den Geschäftsführer angewendet werden. Schließlich wurde unter Zitierung der bei der Prüfung besprochenen Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes darauf verwiesen, dass diese Entscheidungen keine

vergleichbaren Fälle behandeln würden, und beantragt, die Bescheide wegen des nicht nachvollziehbaren Schlusses der Dienstnehmereigenschaft des Geschäftsführers zu stornieren.

In einer abweisenden Berufungsvorentscheidung verwies das Finanzamt als Begründung auf die im Verwaltungsgerichtshoferkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, zum Ausdruck gebrachte Rechtsansicht.

Im Vorlageantrag beanstandete die Berufungswerberin, dass auch in dieser Entscheidung nicht auf die Argumentation in der Berufung selbst eingegangen wurde, die im Wesentlichen die Vorgangsweise bei der Prüfung selbst, insbesondere die unterbliebenen Prüfungsschritte bemängle und darauf verweise, dass der Abgabepflichtige bei der vorgenommenen Art der Begründung offenbar nicht mehr ernst genommen wurde, zumal die vorgenommenen Erhebungsschritte auch gezeigt hätten, dass keine Dienstnehmereigenschaft des Geschäftsführers vorliege. Im ursprünglichen Bescheid sei auch kein Verweis auf das Element der „Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers“ zu finden, und es sei dies auch nicht geprüft und diskutiert worden. Lediglich das Unternehmerrisiko sei diskutiert worden. Wenn nun in Abkehr von der früheren Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes diese Eingliederung angesprochen werde, verstärke sich für den Steuerbürger der Eindruck, dass die Finanzverwaltung ohne entsprechende Erhebungsschritte auf fiskalische Erfolge aus sei. Im Übrigen umfasse der Prüfungszeitraum mehrere Jahre in der Vergangenheit, in der sich der gestaltende Unternehmer nicht zu Ausschüttungsmöglichkeiten veranlasst sah, bei denen keine DB- und Kommunalsteuerpflicht gegeben sei, da er eher den Eindruck hatte, dass er sich auf eine für ihn nachvollziehbare Betrachtung seiner Person als unternehmerähnlicher Gesellschafter verlassen könne. Es werde daher Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz 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 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. VwGH 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 Weisungsgebundenheit 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 Delegierung 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 die Eingliederung des Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus auch im gegenständlichen Fall gegeben ist, muss wohl außer Zweifel gestellt werden, ist der Geschäftsführer doch bereits seit Jahren für die Gesellschaft in dieser Funktion tätig und erledigt laut einer bei der Prüfung erfolgten Fragebogenbeantwortung neben der Geschäftsführung im engsten Sinn auch noch verschiedenste sonstige Aufgaben im Bereich der Kundenbetreuung, Auftragsabwicklung, Personaldisposition etc. Die Berufungswerberin hat dieser Feststellung auch nichts Konkretes entgegengesetzt, sie hat lediglich bemängelt, dass dieses Element in den Erstbescheiden nicht erwähnt und begründet worden sei. Dies ändert jedoch nichts an den tatsächlichen Gegebenheiten.

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 oben zitierten Erkenntnis nicht mehr entscheidungswesentliche Bedeutung zu. Bemerkt wird, dass der Verwaltungsgerichtshof auch in zahlreichen nachfolgenden Erkenntnissen auf diese Ausführungen hingewiesen hat und einer Prüfung weiterer Merkmale keine Bedeutung mehr beigemessen hat (z.B. VwGH 23.11.2004, 2004/15/0068).

Die Berufungswerberin bringt in ihren umfangreichen Ausführungen lediglich Argumente vor, die darstellen sollen, ob und in welchem Ausmaß der Geschäftsführer ein Unternehmerrisiko zu tragen hat. Wenn das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung auf diese Argumente nicht mehr eingegangen ist, so war dies letztlich auf Grund dieser Rechtssprechung für das Ergebnis ohne Belang. Auch die laufenden Hinweise auf Mängel in der Vorgangsweise bei der Prüfung selbst, auf Mängel in der Begründung durch den Prüfer, oder auf eine Rechtssprechung zu dieser Gesetzesstelle, können letztlich an der Richtigkeit der Feststellung nichts ändern, dass – unter Außerachtlassung der Weisungsgebundenheit – die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus ausreichendes Indiz dafür ist, dass die Tätigkeit des Geschäftsführers die Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist.

Auf Grund dieser Feststellungen waren 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.

Linz, am 29. Mai 2006