

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der EZ, vertreten durch FS, vom 15. 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 Berufungserwerberin durchgeführten Lohnsteuerprüfung über die Zeit vom 1. Jänner 1999 bis 31. Dezember 2001 wurde festgestellt, dass die an den zu 100 % beteiligten Geschäftsführer EM bezahlten Vergütungen (1999: S 647.278,--, 2000: S 590.862,- und 2001 S 572.218,--) 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 (€ 5.920,37) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (€ 597,88) nachgef ordert.

Dagegen wurde berufen. Nach der jüngsten Judikatur würden dann Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG vorliegen und würden somit dem Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag unterliegen, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft eingegliedert sei und ein Unternehmerwagnis dabei fehle. Die

Eingliederung in das betriebliche Geschehen werde dabei sehr weit ausgelegt, so dass bei einer gewissenhaften und kontinuierlichen Ausübung der Geschäftsführeragenden dieses Kriterium wohl in nahezu allen Fällen die DB/DZ-Pflicht zum Nachteil der Kapitalgesellschaft vorentscheide. Die Berufungswerberin vertrete die Ansicht, dass eine Dienstnehmerähnlichkeit in allen Punkten auszuschließen sei. Ganz wesentlich komme es auch auf das Unternehmerwagnis des Geschäftsführers an, nämlich inwieweit seine betrieblichen Einnahmen und Ausgaben Schwankungen unterworfen bzw. von ihm beeinflussbar seien. Seit der GmbH-Gründung habe sich die Rechtsmittelwerberin bei der Gestaltung der Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers stets am betrieblichen Cash-flow orientiert und einen Satz von jeweils ca. 20 % zur Auszahlung gebracht. Die Kennziffern laut Buchhaltung hätten 1999: S 3.248.259,56, 2000: S 2.754.515,34 und 2001: S 2.987.015,60 betragen. Daraus würden sich spürbare Schwankungen ergeben, wobei die Bezüge in den drei gegenständlichen Jahren wegen der konstanten Ertragslage auf hohem Niveau geblieben seien. Für den Fall von starken Ertragseinbrüchen sei vereinbart worden, dass die Geschäftsführervergütungen nicht unter einen Bruttojahresbetrag von S 250.000,-- sinken sollten, aus dem noch die (reduzierten) Sozialversicherungsbeiträge und Privatsteuern zu entrichten gewesen wären. Der Gesellschafter-Geschäftsführer habe vor und auch nach der GmbH-Gründung persönlich mit seinem Privatvermögen für die Bankverbindlichkeiten des Unternehmens gebürgt. Zusammenfassend werde klargestellt, dass der Geschäftsführer entgegen der Meinung des Lohnsteuerprüfers sehr wohl ein namhaftes Unternehmerrisiko übernommen habe. Anhand der tatsächlichen Verhältnisse und Umstände könne kein Merkmal für ein Dienstverhältnis erkannt werden.

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 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. 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 der Anfragebeantwortung vom 26.6.2002 hervorgeht, zählt zu den Aufgaben des Geschäftsführers die Besorgung sämtlicher Geschäftsführungsagenden einschließlich der Leitung und Überwachung des Unternehmens. Das Merkmal der Eingliederung in den Organismus des Betriebes ist durch die kontinuierliche und seit dem Jahr 1996 bis heute erfolgte Ausübung der Geschäftsführungstätigkeit gegeben.

Auf den Umstand, ob der Geschäftsführer ein Unternehmerwagnis getragen hat 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). Die Haftung für Kredite der Gesellschaft ist der Gesellschaftersphäre zuzuordnen. Dass der Gesellschafter-Geschäftsführer von einer Vielzahl von Haftungsbestimmungen betroffen sein kann, trifft grundsätzlich auch für einen an der Gesellschaft nicht beteiligten Geschäftsführer zu. Die Rechtsordnung sieht ganz allgemein das Einstehenmüssen für durch eigenes und rechtswidriges Verhalten verursachte Schäden vor; derartiges ist nicht kennzeichnend für ein Unternehmerrisiko.

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 des Geschäftsführers 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 15. Februar 2005