



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A., vom 31. März 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 1. März 2004, betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und Säumniszuschlag vom Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 1999 bis 31. Dezember 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer bei der Berufungswerberin durchgeführten Lohnsteuerprüfung über die Zeit vom 1. Jänner 1999 bis 31. Dezember 2003 wurde festgestellt, dass die an den wesentlich (75 %) 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 1. März 2004 der auf die Geschäftsführerbezüge entfallende Dienstgeberbeitrag (€ 3.047,95 für 1999, € 3.294,77 für 2000, € 4.087,92 für 2001, € 3.773,21 für 2002 und € 3.864,49 für 2003), der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (€ 325,11 für 1999, € 329,48 für 2000, € 390,62 für 2001, € 327,01 für 2002 und € 326,33 für 2003) sowie der auf den Dienstgeberbeitrag entfallende Säumniszuschlag (€ 75,46 für 2002 und € 77,29 für 2003) zur Zahlung vorgeschrieben.

Dagegen wurde durch den bevollmächtigten Vertreter fristgerecht berufen. Aus dem Erkenntnis des VwGH vom 23.4.2001, 2001/14/0054 gehe eindeutig hervor, dass bei Vorliegen eines Unternehmerrisikos ein Dienstverhältnis nicht angenommen werden könne und somit keine Pflicht zur Abfuhr des DB und des DZ eintrete. Der Geschäftsführer habe in den Jahren 1992 – 2002 nachstehend angeführte Vergütungen erhalten: 1992: € 0,00, 1993: € 0,00, 1994: € 4.360,37, 1995: € 20.711,75, 1996: € 48.081,19, 1997: € 52.091,77, 1998: € 57.893,42, 1999: € 67.732,21, 2000: € 73.217,08, 2001: € 90.842,75 und 2002: € 83.849,09.

Wie aus dem beiliegenden Geschäftsführervertrag ersichtlich sei, werde die jährliche Vergütung von der Gesellschafterversammlung gewinnabhängig festgesetzt. Dies habe zum Beispiel in den Jahren 1992 und 1993 dazu geführt, dass keine Geschäftsführervergütung ausbezahlt worden sei. Dies gelte nach dem Geschäftsführungsvertrag vom 11.2.1994 für alle Jahre, in denen kein Gewinn erzielt werde. Da somit ein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko vorliege, sei der Berufung vollinhaltlich stattzugeben. Beantragt wird die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch den Senat.

Diese Berufung wies das Finanzamt unter Hinweis auf das VwGH-Erk. v. 10.11.2004, 2003/13/0018 mit Berufungsvorentscheidung vom 18. Jänner 2005 als unbegründet ab.

In dem fristgerecht gestellten Antrag auf Vorlage der Berufung an die zweite Instanz, wodurch das Rechtsmittel wiederum als unerledigt gilt, führte der bevollmächtigte Vertreter ergänzend aus, der VwGH halte im Erk. v. 10.11.2004, 2003/13/0018 die Argumente der Weisungsfreiheit, der örtlichen und zeitlichen Ungebundenheit, der Vertretungsbefugnis, das Fehlen eines Urlaubsanspruches bzw. sozialrechtliche Ansprüche und das Unternehmerrisiko für unbeachtlich. Entscheidende Bedeutung misse er einzig und allein der Eingliederung in die Organisation des Unternehmens zu. Diese Betrachtungsweise halte der bevollmächtigte Vertreter nicht für gesetzeskonform und es würden sich daher folgende Fragen von verfassungsrechtlicher Relevanz ergeben (vgl. Dr. Wolf Dieter Arnold im SWK-Heft 1, Seite 26 ff).

1. Sei es gesetzeslos, die Dienstgeberbeitragspflicht allein auf eine Eingliederung zu stützen?
– bejahendenfalls
2. sei es sachlich gerechtfertigt, die Dienstgeberbeitragspflicht allein auf eine Eingliederung zu stützen? – bejahendenfalls
3. welchen Umfang müsse die Eingliederung von Verfassungen wegen haben, damit sie sachlich gerechtfertigt die vorerwähnten Abgabepflichten begründe?

Es entspreche einem – nach Auffassung des Verfassungsgerichtshofes zutreffenden – Verständnis der Gesetzeslage, das die Begriffe der Selbständigkeit bzw. Unselbständigkeit und des Dienstverhältnisses bzw. des Arbeitnehmers im steuerlichen Sinn nicht als durch § 47

EStG abschließend definiert ansehe, sondern als durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichnete Typusbegriffe deute. Solchen Typusbegriffen seien aber die realen Erscheinungen nicht zu subsumieren, sondern an Hand einer Vielzahl von Merkmalen zuzuordnen, wobei nicht stets alle Merkmale in gleicher Intensität ausgebildet sein müssten und die Entscheidung letztlich nach dem Gesamtbild zu erfolgen habe.

Mit Eingabe vom 5.3.2007 wurde auf die Entscheidung durch den gesamten Senat und auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

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 - 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. 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 1991 bis heute erfolgte Ausübung der Geschäftsführungstätigkeit gegeben.

Der im gegenständlichen Fall zur Anwendung kommende Steuertatbestand stellt nicht darauf ab, welchem Vertragstyp (z.B. Werkvertrag) das Zivilrecht das konkrete Anstellungsverhältnis

des Geschäftsführers zuordnet (VwGH 10.5.2001, 2001/15/0061 u. v. 25.9.2001, 2001/14/0117).

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 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.

Folglich besteht auch die Vorschreibung von Säumniszuschlag für den Dienstgeberbeitrag zu Recht.

Die Berufung war als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 9. März 2007