



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Karl Fusseis, Wirtschaftstreuhänder, 4910 Ried im Innkreis, Bahnhofstraße 63, vom 16. August 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 27. Juli 2004 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (Sektion A) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 2001 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 1999 bis 2003 durchgeföhrten Lohnsteuerprüfung wurde unter anderem festgestellt, dass die Bezüge des zu 75% an der Gesellschaft beteiligten Geschäftsführers G nicht in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitags zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag einbezogen wurden. In den Jahren 1999 und 2000 hatten die Vergütungen eine Höhe von je 14.171 €, im Jahr 2001 betrugen sie 13.240 €, 2002 21.120 € und 2003 20.570 €.

Das Finanzamt schloss sich der Ansicht des Lohnsteuerprüfers an, dass diese Vergütungen in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitags und Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen seien, und forderte mit Haftungs- und Abgabenbescheiden über die geprüften Jahre neben Abfuhrdifferenzen den auf die festgestellten Beträge entfallenden Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nach.

Gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide betreffend die Jahre 2001, 2002 und 2003 wurde Berufung eingebracht, die im Wesentlichen folgendermaßen begründet wurde: Die Behandlung der Bezüge wesentlich beteiligter Personen, die im Rahmen ihrer Beschäftigung "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" aufweisen, sei bereits Inhalt zahlreicher Judikate des VwGH. Denen sei zu entnehmen, dass entscheidendes Kriterium das Unternehmerwagnis und ins Gewicht fallende Einnahmenschwankungen seien. Mit Beginn des Geschäftsjahres 2001 sei zwischen der Berufungswerberin und dem Geschäftsführer eine neue Vereinbarung geschlossen worden, in der die Entlohnung wie folgt vereinbart wurde: "Der Bezug des Geschäftsführers orientiert sich ausschließlich am wirtschaftlichen Erfolg der Gesellschaft. Konkret erhält der Geschäftsführer eine Umsatztantieme sowie eine Gewinntantieme. Die Umsatzprovision beträgt 1,0% der Bemessungsgrundlage. Die Gewinntantieme beträgt 10,0% der Bemessungsgrundlage." Ab diesem Zeitpunkt sei der Bezug nach diesen Kriterien berechnet worden und sei bereits im relativ kurzen Beobachtungszeitraum von drei Jahren Schwankungen von rund 60% unterlegen. Der Gesellschaft sei es auch erlaubt, in Verlustjahren einen Teil des Verlustes auf den Geschäftsführer abzuwälzen. Es sei daher von einem erheblichen Unternehmerrisiko auszugehen, was die gegenständlichen Geschäftsführerbezüge von der Dienstgeberbeitragspflicht ausschließen würde.

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 letzteres auf den gegenständlichen Fall nicht zutreffen würde, kann weder aus den Berufungsausführungen noch aus sonstigen Unterlagen abgeleitet werden. Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus steht allein schon auf Grund der jahrelangen Erfüllung der Geschäftsführungsaufgaben außer Zweifel.

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 zitierten Erkenntnis nicht mehr entscheidungswesentliche Bedeutung zu (vgl. auch VwGH 23.11.2004, 2004/15/0068).

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 als Einkünfte im Sinn des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind.

Aus den angeführten Gründen war wie im Spruch zu entscheiden.

Linz, am 21. Februar 2006