



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Karl Schwarz Steuerberatung GmbH, 4020 Linz, Robert-Stolz-Straße 7, vom 29. Juni 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr vom 25. Juni 2001 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (Sektion A), Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und Säumniszuschlag für den Zeitraum 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 2000 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Höhe der im angefochtenen Bescheid angeführten Abgaben beträgt:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in Schilling	Betrag in Euro
Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen	1998 – 2000	118.720,--	8.627,72
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	1998 – 2000	12.281,--	892,50
Säumniszuschlag	1998 – 2000	2.620,--	190,40

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe(n) sind der nachfolgenden Begründung zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer bei der Berufungswerberin durchgeführten Lohnsteuerprüfung über die Jahre 1997 bis 2000 wurde festgestellt, dass die Bezüge der beiden zu je 50% an der Gesellschaft beteiligten Geschäftsführer M. und H. nicht in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitags zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einbezogen wurden.

Auf Grund dieser Feststellung wurde mit Haftungs- und Abgabenbescheid vom 25.6.2001 der auf die Geschäftsführervergütungen entfallende Dienstgeberbeitrag in Höhe von 115.650 ATS und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von 11.964 ATS nachgefordert sowie ein Säumniszuschlag von 2.552 ATS festgesetzt.

In einer dagegen eingebrachten Berufung wurde beantragt, die vorgeschriebenen Abgaben mit Null festzusetzen. Die Beschäftigung der beiden Geschäftsführer weise nach dem Gesamtbild der Tätigkeit nicht die Merkmale eines Dienstverhältnisses auf. Sie würden zur Gänze erfolgsabhängig entlohnt, könnten sich jederzeit durch Dritte vertreten lassen, seien an keine Arbeitszeit oder einen Arbeitsort gebunden, hätten keinen Anspruch auf Entlohnung im Krankheitsfall, seien nicht in den geschäftlichen Organismus eingegliedert, hätten keinen Aufwandsersatz, und die Honorare würden nach Genehmigung des Jahresabschlusses ausbezahlt. Für die Dienstgeberbeitragspflicht müsse die Tätigkeit jedoch alle Elemente eines Dienstverhältnisses aufweisen.

Mit Berufungsvorentscheidung wurde die Berufung dem Grunde nach abgewiesen. Gleichzeitig wurde auf Grund der Einkommensteuererklärungen der beiden Geschäftsführer festgestellt, dass die Bezüge bei der Lohnsteuerprüfung nicht richtig erfasst wurden und die Bemessungsgrundlage zu erhöhen war. Mit der Berufungsvorentscheidung erfolgte daher eine Neuberechnung der nachgeforderten Abgaben.

Mit Schreiben vom 2.7.2003 beantragte die Berufungswerberin unter Aufrechterhaltung des bisherigen Vorbringens Vorlage der Berufung an den unabhängigen Finanzsenat. Ein gleichzeitig gestellter Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurde in der Folge zurückgenommen.

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. Insoweit sich die Berufungswerberin daher auf das Vorhandensein oder Nichtvorhandensein derartiger Merkmale beruft, ist dies für die vorliegende Entscheidung ohne Bedeutung.

Schließlich hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, in einem nach § 13 Abs.1 Z1 VwGG gebildeten Senat klargestellt, welches die rechtlichen Voraussetzungen für die Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 sind. 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 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. Anderen Merkmalen, wie etwa dem Fehlen eines Unternehmerrisikos, 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 daher gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss. Nach den vorliegenden Geschäftsführerverträgen sind die Auftragnehmer berechtigt und verpflichtet, die Geschäfte der Gesellschaft unter Beachtung sämtlicher gesetzlicher Bestimmungen zu führen und die Gesellschaft selbstständig nach außen zu vertreten. Durch diese kontinuierliche und bereits seit mehreren Jahren ausgeübte Geschäftsführungstätigkeit ist die Eingliederung in den Organismus verwirklicht.

Damit ist auch die Frage, ob die beiden Geschäftsführer ein Unternehmerwagnis zu tragen haben oder sonstige Merkmale vorliegen nach den Ausführungen des verstärkten Senates des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 23.11.2004, 2004/15/0068) nicht mehr entscheidungswesentlich.

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

Zu Recht wurden vom Finanzamt die aus den Einkommensteuererklärungen festgestellten Geschäftsführerbezüge dem Bescheid über die Nachforderung zu Grunde gelegt. Die Feststellungen ergaben folgende Bemessungsgrundlage (ATS):

Jahr	Bezüge H.	Bezüge M.	Gesamtbetrag (ATS)
1998	250.000,--	120.000,--	370.000,--

1999	514.269,--	480.000,--	994.269,--
2000	653.379,--	620.564,--	1.273.943,--
Summe			2.638.212,--

Neuberechnung des Dienstgeberbeitrages:

$$2.638.212,-- \times 4,5\% = 118.720,--\text{ATS}$$

Neuberechnung des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag:

$$1998 \text{ und } 1999: 1.364.269,-- \times 0,48\% = 6.548,--; 2000: 1.273.943,-- \times 0,45\% = 5.733,--;$$

$$\text{Gesamtbetrag } 12.281,--\text{ATS}.$$

$$\text{Säumniszuschlag: } 118.720,-- + 12.281,-- = 131.001,-- \times 2\% = 2.620,--\text{ATS}.$$

Aus den angeführten Gründen war wie im Spruch zu entscheiden.

Linz, am 8. Februar 2005