



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A, vertreten durch AT, vom 2. August 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Vöcklabruck vom 29. Juli 2002, betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer bei der Berufungswerberin durchgeführten Lohnsteuerprüfung über die Zeit vom 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 2001 wurde festgestellt, dass die an den zu 100 % beteiligten Geschäftsführer bezahlten Vergütungen (1997: S 320.000,--, 1998: S 226.200,--, 1999: S 288.000,--, 2000: S 248.000,-- und 2001: S 210.000,--) 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 29. 7. 2002 der auf die Geschäftsführervergütungen entfallende Dienstgeberbeitrag (€ 4.256,16) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (€ 440,98) nachgefordert.

Dagegen wurde durch die bevollmächtigte Vertreterin berufen. In der sehr zahlreichen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sei mehrfach festgestellt worden, dass die DB- und DZ-Pflicht dann verneint werde, wenn ein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko vom Geschäftsführer zu tragen sei. Im Erkenntnis vom 21.12.1999, 99/14/0255 werde festgestellt:

Bei einer Schwankungsbreite der Bezüge von 60 % werde das Unternehmerwagnis als so gravierend angesehen, so dass eine Subsumierung als Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG nicht mehr vorgenommen werden könne. Im schriftlichen Geschäftsführungsvertrag vom 30.11.1999 werde in Punkt 2 festgehalten, dass sich der Bezug bis auf Null reduzieren könne, wenn das negative EGT über S 580.000,-- betrage. Dies bedeute eine Schwankungsbreite der Bezüge von 100 %. Aus der Rechtsprechung des VwGH sei zu entnehmen, dass man dann von einem nicht unerheblichen Unternehmerrisiko spreche, wenn den Geschäftsführer ein solches Unternehmerrisiko treffe, dass er sowohl die Einnahmen als auch die Ausgabenseite maßgeblich beeinflussen und damit den materiellen Erfolg weitgehend selbst gestalten könne. Im gegenständlichen Fall sei im Geschäftsführervertrag verankert gewesen, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer eine Kürzung des Bezuges in Höhe von 60 % des negativen EGT hinnehmen müsse, wobei keine Untergrenze festgelegt worden sei, so dass es bei einem großen wirtschaftlichen Misserfolg zu einem gänzlichen Verlust des Bezuges komme. In Anlehnung an den wirtschaftlichen Parameter "EGT" sei es in den Jahren 1997 bis 2001 zu folgenden Bezügen gekommen:

1997 S 320.000,-- (91,95 % vom Basishonorar S 348.000,--)
1998 S 226.200,-- (64,94 % von S 348.000,--)
1999 S 288.000,-- (82,76 % von S 348.000,--)
2000 S 248.000,-- (71,26 % von S 348.000,--) und
2001 S 210.000,-- (60,34 % von S 348.000,--).

Nach Ansicht der bevollmächtigten Vertreterin sei das von der Rechtsprechung geforderte Element des Unternehmerwagnisses hier gegeben.

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 für die Jahre bis 1998 § 57 Abs. 7 und 8 des Handelskammergesetzes (HKG) und für die folgenden Jahre § 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 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. 15.12.2004, 2003/13/0067). Das Merkmal der Eingliederung in den Organismus des Betriebes ist durch die kontinuierliche und bereits seit dem Jahr 1996 erfolgte Ausübung der Geschäftsführungstätigkeit gegeben.

Wie das Finanzamt in der Stellungnahme zur Berufung zu Recht ausgeführt hat, liegt im vorliegenden Fall auch kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis beim Geschäftsführer vor (vgl. VwGH-Erk. v. 27.3.2002, ZI. 2001/13/0071 u.v. 22.4.2004, ZI. 2002/15/0148). Darauf kommt es nach den Ausführungen des verstärkten Senates des Verwaltungsgerichtshofes aber nicht mehr an (vgl. auch VwGH 23.11.2004, 2004/15/0068, 22.12.2004, 2003/15/0056 u. v. 20.1.2005, 2004/14/0055).

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 12. Mai 2005