



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A., vertreten durch B., vom 6. Juli 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 2. Juni 2004, betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und Säumniszuschlag vom Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 2001 bis 31. Dezember 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer bei der Berufungserberin durchgeführten Lohnsteuerprüfung über die Zeit vom 1. Jänner 2001 bis 31. Dezember 2002 wurde festgestellt, dass die an die drei zu je 26 % (mit Sperrminorität) beteiligten Geschäftsführer bezahlten Vergütungen nicht in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einbezogen worden seien. Bei den Geschäftsführern stehe die persönliche Arbeitsleistung im Vordergrund. Da ihnen außerdem ein eigener Arbeitsplatz im Betrieb zur Verfügung gestellt werde, könne eine faktische Eingliederung in den betrieblichen Ablauf in organisatorischer Hinsicht nicht bestritten werden.

Auf Grund dieser Feststellungen wurde der Rechtsmittelwerberin mit den Abgabenbescheiden vom 2. Juni 2004 der auf die Geschäftsführerbezüge entfallende Dienstgeberbeitrag (€ 3.240,89 für 2001 und € 3.472,04 für 2002), Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (€ 295,55

für 2001 und € 300,91 für 2002) sowie der auf den Dienstgeberbeitrag entfallende Säumniszuschlag (€ 64,81 für 2001 und € 69,44 für 2002) zur Zahlung vorgeschrieben.

Dagegen wurde von der bevollmächtigten Vertreterin fristgerecht berufen. Im Erkenntnis des VwGH vom 18.7.2001, 2001/13/0081 würden die Merkmale eines Dienstverhältnisses im Zusammenhang mit § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG genannt: Demnach müsse – bezogen auf die tatsächlich vorzufindenden Verhältnisse – feststehen,

- dass der Gesellschafter-Geschäftsführer zufolge kontinuierlicher und über einen längeren Zeitraum andauernder Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in den Organismus des Betriebes seiner Gesellschaft eingegliedert sei,
- dass ihn weder das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen noch jenes der Schwankungen ins Gewicht fallender nicht überwälzbarer Ausgaben treffe und
- dass er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhalte.

Im selben Erkenntnis werde weiter ausgeführt: "Es können deutliche erfolgsbedingte Schwankungen des Geschäftsführerhonorars ein Unternehmerrisiko in der Geschäftsführungstätigkeit begründen, das bei der nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 gebotenen Betrachtung des Gesamtbildes der Verhältnisse den Ausschlag gegen ein Dienstverhältnis bewirkt."

In den Geschäftsführer-Werkverträgen werde das Honorar für die Geschäftsführertätigkeit jeweils mit einem Prozentsatz des Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der C. (= Betriebsgesellschaft) vor Abzug der Geschäftsführungskosten festgesetzt. Weiters sei vereinbart worden, dass A-conto-Zahlungen angefordert werden könnten, welche jedoch vom Geschäftsführer zurückzufordern seien, soweit sie das laut Endabrechnung zustehende Honorar übersteigen würden. Sollte sich infolge zu hoher A-conto-Zahlungen eine Verrechnungsforderung der Gesellschaft gegen den Geschäftsführer ergeben, so werde diese nach dem Grundsatz der Fremdüblichkeit angemessen verzinst. Derartige A-conto-Zahlungen würden somit vorerst nur Ausleihungen von der Gesellschaft und keine laufenden Geschäftsführerbezüge darstellen. Die Abrechnung des Honorars zum vereinbarten Prozentsatz vom Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit und damit die Festsetzung der tatsächlichen Entschädigung werde jeweils nach Erstellung des Jahresabschlusses durchgeführt. Somit trage der jeweilige Geschäftsführer ein wesentliches Unternehmerwagnis. Das Risiko von ins Gewicht fallender Einkommensschwankungen liege somit auf Gesellschafts- und Geschäftsführerebene sowohl einnahmen- als auch ausgabenseitig vor. Die Eingliederung in den Organismus des Betriebes sei nur bedingt gegeben, da die Geschäftsführer vorwiegend lenkend und kontrollierend tätig und jeweils nur für ein Geschäftsjahr vertraglich gebunden seien. Arbeitsrechtliche Schutzbestimmungen würden auf Grund der bestehenden Sperrminorität der Gesellschafter-Geschäftsführer nicht zur Anwendung kommen. Somit sei

keine Dienstnehmereigenschaft im Sinne des § 41 Abs. 2 FLAG iVm. § 22 Z 2, zweiter Teilstrich EStG und deshalb auch keine DB- und DZ-Pflicht gegeben. Beantragt wird die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

Mit Berufungvorentscheidung vom 2. Februar 2005 wies das Finanzamt das Rechtsmittel unter Hinweis auf das in der Zwischenzeit ergangene Erkenntnis des verstärkten Senates des Verwaltungsgerichtshofes vom 10.11.2004, ZI. 2003/13/0018, als unbegründet ab.

In dem fristgerecht gestellten Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, wodurch das Rechtsmittel wiederum als unerledigt gilt, wies die bevollmächtigte Vertreterin darauf hin, dass die durch das VwGH-Erk. vom 10.11.2004, ZI. 2003/13/0018, herbeigeführte Rechtssituation vermutlich nicht verfassungskonform sei.

Mit Eingabe an den Unabhängigen Finanzsenat vom 13. September 2006 wurden die gestellten Anträge auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung und auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat zurückgezogen.

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 hat der VfGH mit den Beschlüssen vom 7.6.2005, B 54/05 und B 1617/04 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 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. 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 beim ersten Geschäftsführer in der Zeit von 1989 bis 2003, bei der zweiten Geschäftsführerin von 1994 bis 2001 und beim dritten Geschäftsführer von 1996 bis heute erfolgten 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 der wesentlich beteiligten Geschäftsführer (im vorliegenden Fall sogar mit Sperrminorität) somit – unter Außerachtlassung der Weisungsgebundenheit – die Merkmale eines Dienstverhältnisses auf, sodass die von der Gesellschaft bezogenen Vergütungen der Geschäftsführer 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 21. September 2006