

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Hans Peter Huber, Steuerberater, 4020 Linz, Weißenwolffstraße 1, vom 17. Februar 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 12. Jänner 2004 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 1995 bis 31. Jänner 1997 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin ist Rechtsnachfolgerin der Firma V. GmbH. Anlässlich einer im Jahr 1999 bei dieser Firma über den Zeitraum 1.1.1995 bis 31.1.1997 durchgeföhrten Lohnsteuerprüfung wurde festgestellt, dass die Bezüge des zu 33,33% an der Gesellschaft beteiligten Geschäftsführers B. nicht in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrags zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag einbezogen wurden. Der Geschäftsführer erhielt für seine Tätigkeit in den Jahren 1995 und 1996 jeweils 280.000 ATS, für Jänner 1997 22.500 ATS. Die Auszahlung erfolgte durch die Firma C. GmbH, deren Geschäftsführung er ebenfalls innehatte, gemeinsam mit den Bezügen aus deren Geschäftsführung. Der Ersatz durch die Firma an die bezugsauszahlende Stelle erfolgte monatlich, gleichzeitig mit dem Ersatz anteiliger Kosten für die Benützung des Firmen-Pkw's und von Telefonkosten. Die Auszahlung der Bezüge an den Geschäftsführer erfolgte monatlich, wobei auch Urlaubs- und Weihnachtsgeld zur Auszahlung kamen.

Mit 8. Februar 1997 erfolgte die Umwandlung und Einbringung der Firmen-Anteile in die Nachfolge KG.

Das Finanzamt schloss sich der Ansicht der Lohnsteuerprüfung an, dass die Geschäftsführerbezüge in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages einzubeziehen seien, und forderte den darauf entfallenden Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zunächst in einem an die V. GmbH gerichteten Bescheid vom 26.8.1999 nach. Einbezogen in die Bemessungsgrundlage wurden auch die Bezüge der übrigen Dienstnehmer, da diese zuvor infolge geringer Höhe unter dem Freibetrag nach § 41 FLAG 1967 lagen. Gegen die Vorschreibung wurde Berufung eingebracht. In der Folge stellte das Finanzamt fest, dass die Vorschreibung an eine zum damaligen Zeitpunkt bereits nicht mehr existente GmbH ergangen ist, sodass kein wirksamer Bescheid vorlag, und erließ mit 12.1.2004 einen Bescheid an die Berufungswerberin als Rechtsnachfolgerin der im Jahr 1999 geprüften GmbH, in dem die Abgaben neuerlich vorgeschrieben wurden.

In der dagegen eingebrachten Berufung führte die Berufungswerberin durch ihren steuerlichen Vertreter im Wesentlichen aus: Die Vorschreibung sei für den Zeitraum 1995 bis 1997 erfolgt, sodass nach Ansicht der Berufungswerberin bereits Verjährung eingetreten sei und der Bescheid aus diesem Grund rechtswidrig sei. Darüber hinaus sei der Bescheid auch aus folgenden Gründen rechtswidrig: B. erfüllte eine Geschäftsführerfunktion in der V. GmbH, in der M. GesmbH und in der T.GesmbH (Beteiligung zu 50%). Bei letzterer GesmbH handle es sich sowohl dem Geschäftsgegenstand nach als auch nach den Beteiligten um eine von den ersten verschiedene Gesellschaft. In keiner der Gesellschaften sei er an eine bestimmte Arbeitszeit gebunden und er sei nicht in den geschäftlichen Organismus eingegliedert. Er sei für den Geschäftserfolg verantwortlich und schulde nicht seine Arbeitskraft. Schon aus der Anzahl der Tätigkeiten sei ersichtlich, dass eine ständige Anwesenheit in einer der Gesellschaften nicht möglich sei. Durch Haftung für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft trage er ein wesentliches wirtschaftliches Risiko und könne daher auch aus diesem Grund nicht als Dienstnehmer eingestuft werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Einwand der Verjährung:

Gemäß § 209 Abs. 1 BAO in der noch für das Jahr 2004 geltenden Fassung wird die Verjährung durch jede zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde unternommene nach außen erkennbare

Amtshandlung unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.

Die Lohnsteuerprüfung über den Zeitraum ab 1995 wurde im Jahr 1999 durchgeführt. Auf Grund der dadurch erfolgten Unterbrechung der Verjährung begann die Verjährungsfrist mit Beginn des Jahres 2000 neu zu laufen. Die Verjährung war somit mit Erlassung des neuen Bescheides (Jänner 2004) noch nicht eingetreten.

2. Dienstgeberbeitragspflicht des Geschäftsführers:

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. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital mehr als 25% beträgt. In diesem Zusammenhang hat der Verwaltungsgerichtshof in umfangreicher Rechtssprechung festgestellt, dass für die Frage, ob "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" gegeben sind, eine auf Grund des Beteiligungsverhältnisses fehlende Weisungsgebundenheit fiktiv hinzuzudenken ist und sodann nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu prüfen ist, ob die Voraussetzungen eines steuerlichen Dienstverhältnisses gegeben sind. 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.

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 für den Fall, dass die Weisungsgebundenheit auszuklammern ist, 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.

Dass der Geschäftsführer grundsätzlich wesentlich an der Gesellschaft beteiligt ist, ist unbestritten, wenn auch wohl ein Ausmaß der Beteiligung von 33,33% die Weisungsbindung an die Generalversammlung der Gesellschafter nicht gänzlich verhindert, sodass dieser Umstand in die Überlegungen, ob "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" gegeben sind, einzubeziehen sein wird. Die Berufungswerberin verneint das Vorliegen der Merkmale eines Dienstverhältnisses insbesondere wegen der Besonderheit der Arbeitsgestaltung (Beteiligung auch an anderen Gesellschaften, dadurch notwendige freie Arbeitszeiteinteilung bzw. Organisierung der Tätigkeit ohne Vorgaben).

So ist zunächst zu bemerken, dass die Ausführungen der Berufungswerberin keine Gründe aufzeigten, die an der Eingliederung des Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus Zweifel aufkommen lassen. Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in seiner ständigen Rechtssprechung die Ansicht, dass 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 der Geschäftsführer

die Aufgaben für die Dauer des Bestehens der Gesellschaft erfüllt hat, steht außer Frage. Dass er gleichzeitig auch noch für zwei weitere Unternehmen diese Funktion ausgefüllt hat, ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für eine Einstufung der Tätigkeit unter die Bestimmung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht ausschlaggebend (VwGH 26.2.2004, 2001/15/0192, VwGH 25.4.2002, 2001/15/0067). Auch "klassische" Dienstnehmer können in mehreren Dienstverhältnissen stehen.

Dass zur Vertretung der Gesellschaft nach außen nur der eingetragene Geschäftsführer berechtigt ist, wurde auch von der Berufungswerberin in einer ihrer Eingaben eingeräumt. Soweit Tätigkeiten, die keine Vertretung der Gesellschaft erfordern, anderen Dienstnehmern delegiert wurden, spricht dies nicht gegen die Merkmale eines Dienstverhältnisses, da es durchaus üblich ist, dass sich leitende Angestellte bei bestimmten Verrichtungen vertreten lassen.

Die beiden Merkmale "Eingliederung in den geschäftlichen Organismus" und "Weisungsgebundenheit" lassen sich nicht eindeutig voneinander abgrenzen und bedingen einander teilweise. Eine Person, die eingegliedert ist, wird auch eher einem Weisungsrecht unterliegen (vgl. Doralt, EStG-Kommentar, Tz.23 zu § 47). Die Stärke des geforderten Weisungsrechtes ist jedoch abhängig von der Tätigkeit. Bei leitenden Angestellten reicht es aus, wenn sich die Weisungsgebundenheit auf die grundsätzliche Erfüllung der Leitungsaufgaben beschränkt, ohne den Arbeitsablauf detailliert zu regeln (VwGH 25.10.1994, 90/14/0184). Unter Zugrundelegung dieser Überlegungen spricht es auch nicht gegen eine grundsätzliche Weisungsgebundenheit, wenn der Geschäftsführer in der Gestaltung seiner Arbeitszeit und Arbeitseinteilung weitgehend frei ist. Dass der Geschäftsführer in der ordnungsgemäßen Erfüllung der Geschäftsführungsaufgaben der Gesellschaft gegenüber verantwortlich ist, kann wohl nicht angezweifelt werden.

Zum Ausschluss jeglicher Zweifel wird dennoch auch noch zum Vorliegen eines allfälligen Unternehmerrisikos bemerkt: Von Unternehmerrisiko kann dann gesprochen werden, wenn ein Steuerpflichtiger durch eigene Geschäftseinteilung bzw. mehr oder weniger zweckentsprechende Organisation den Ertrag seiner Tätigkeit maßgeblich beeinflussen kann, wenn also die Höhe der erzielten Einnahmen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, der Ausdauer und von Zufälligkeiten des wirtschaftlichen Verkehrs abhängig ist.

Der Geschäftsführer erhielt für seine Tätigkeit eine laufende Entlohnung (280.000 ATS pro Jahr), die in regelmäßigen monatlichen Teilbeträgen ausbezahlt wurde und in keiner Weise erfolgsabhängig war. Von der Berufungswerberin selbst wurde ausgeführt, dass erfolgsabhängige Auszahlungen (noch) nicht vorgenommen wurden, da die Gesellschaft den erwarteten wirtschaftlichen Erfolg nicht erzielt hatte – ein weiterer Hinweis, dass die

Entlohnung des Geschäftsführers unabhängig vom Geschäftsergebnis sein sollte. Bei wirtschaftlichem Erfolg würden auch erfolgsabhängige Prämien bezahlt. Bei dieser Honorargestaltung ist ein Unternehmerrisiko jedenfalls nicht gegeben. Die Haftung für Bankkredite der Gesellschaft hängt mit der Stellung als Gesellschafter zusammen und nicht mit der Geschäftsführerfunktion, sodass ein Unternehmerrisiko des Geschäftsführers auch hieraus nicht abgeleitet werden kann.

Zuletzt wird noch bemerkt, dass Kriterien wie Urlaubsregelung, Krankenstandsregelung o.ä. arbeitsrechtliche Vorschriften sind, die nicht unabdingbare Voraussetzungen für ein steuerliches Dienstverhältnis sind (vgl. VwGH 18.3.2004, 2000/15/0078). Ihr Fehlen ist insbesondere bei Einkünften im Sinn des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 unerheblich, da bei diesen Einkünften ein Arbeitsverhältnis im Sinn des Arbeitsrechtes nicht gegeben sein muss.

Auf Grund dieser Feststellungen weist die Tätigkeit des wesentlich beteiligten Geschäftsführers somit 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.

Linz, am 28. April 2005