



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der N, vertreten durch IT, Geschäftsführer, in W, vom 22. November 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 1. Bezirk vom 18. Oktober 2002 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 1997 bis 2001 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem am Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung. An dieser Gesellschaft ist Herr IT zu 70 Prozent beteiligt. Laut Firmenbuchauszug ist Herr IT seit 3.2.1989 der Geschäftsführer der Bw. und vertritt diese selbstständig.

Im Zuge einer Lohnsteuerprüfung stellte die Finanzbehörde fest, dass die an den Geschäftsführer ausbezahlten Honorare für die Geschäftsführungstätigkeit in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen seien. Es ergingen in der Folge entsprechende Abgabenbescheide für den Zeitraum 1.1.1997 bis 31.12. 2001.

Gegen diese Bescheide wurde Berufung eingebracht. Die Bw. führte darin aus, dass der Geschäftsführer nur zu sehr unterschiedlichen Zeiten tätig geworden sei. Es habe keine Weisungsgebundenheit bestanden und die erbrachten Leistungen seien immer erst dann abgerechnet worden, wenn sie erbracht worden seien. Es sei keine Regelmäßigkeit gegeben gewesen. Da der Geschäftsführer auch keine Spesenvergütungen von der Firma erhalten habe, habe er auch das Geschäftsrisiko alleine tragen müssen. Die Merkmale eines Dienstverhältnisses lägen somit nicht vor. Es werde daher um Aufhebung der gesamten Vorschreibung an DB und DZ und um Gutschrift auf dem Verrechnungskonto ersucht.

Die Finanzbehörde entschied mit abweisender Berufungsvorentscheidung. Da die Entlohnung nach dem erbrachten Zeitaufwand erfolge, sei für den Geschäftsführer kein wirtschaftliches Risiko und damit kein Unternehmerrisiko gegeben.

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz führte die Bw. begründend aus, dass alle Merkmale einer selbstständigen Arbeit gegeben seien. Es sei der Bw. kein einziges Dienstverhältnis bekannt, bei dem der Dienstnehmer für seine Aufwendungen keinerlei Ersatzleistungen erhalte und die Sozialversicherungsbeiträge selbst zu bezahlen habe. Werkverträge hätten auch Gültigkeit, wenn sie nur mündlich abgeschlossen würden. Es werde daher ersucht, der Berufung stattzugeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Sachverhalt:

Herr IT ist an der Bw. zu 70 Prozent beteiligt. Er nimmt die Aufgaben der Geschäftsführung seit 3.2.1989 wahr.

Der Geschäftsführer erhielt im Streitzeitraum folgende Vergütungen für seine Tätigkeit (Angaben in ATS):

	1997	1998	1999	2000	2001
Vergütung	150.000	50.000	125.000	190.000	125.000

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die von der Bw vorgelegten Unterlagen sowie auf die Feststellungen im Rahmen der Lohnsteuerprüfung.

Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Entsprechend der Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 geltenden Fassung BGBl. Nr. 818/1993 sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis i.S.d. § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen i.S.d. § 22 Z 2 EStG 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG idF BGBl. Nr. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art i.S.d. § 22 Z 2 EStG 1988.

Nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus 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 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt (§ 22 Z 2 EStG 1988).

Die Regelung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, findet sich für die Jahre 1997 und 1998 in § 57 Abs. 7 und 8 des Handelskammergegesetzes (HKG) und für die Jahre 1999 bis 2001 in § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergegesetzes 1998 (WKG).

Der Verfassungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 1.3.2001, G 109/00, darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis wären, im Falle 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 verlieren, gehören nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor allem folgende (vgl. hierzu auch Arnold, ÖStZ 2000, 639f): Fixe Arbeitszeit (VwGH vom 22.9.2000, 2000/15/0075, VwGH vom 30.11.1999, 99/14/0270, und VwGH vom 27.7.1999, 99/14/0136), fixer Arbeitsort (VwGH vom 30.11.1999, 99/14/0226), arbeitsrechtliche und

sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit (VwGH vom 24.2.1999, 98/13/0014), Anwendbarkeit typisch arbeitsrechtlicher Vorschriften, wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz (VwGH vom 26.4.2000, 99/14/0339, VwGH vom 27.1.2000, 98/15/0200), sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegierung von bestimmten Arbeiten (VwGH v. 26.4.2000, 99/14/0339).

Der Verfassungsgerichtshof hat weiters aufgezeigt, dass dies insbesondere für die Merkmale der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens und des Fehlens des Unternehmerwagnisses **nicht** zutreffe.

Bezug nehmend auf die Ausführungen des Verfassungsgerichtshofes kristallisierten sich danach in der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vor allem drei Merkmale eines Dienstverhältnisses heraus, nämlich

- die Eingliederung in den betrieblichen Organismus,
- das fehlende Unternehmerrisiko,
- eine laufende, wenn auch nicht monatliche Entlohnung.

Im Erkenntnis des verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018, stellte der Verwaltungsgerichtshof klar, dass bei der Frage, ob Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 erzielt werden, entscheidende Bedeutung dem Umstand zukommt, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist. Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen des Unternehmerwagnisses 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.

Eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. des 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 die Eingliederung (vgl. VwGH vom 23.4.2001, 2001/14/0054 und 2001/14/0052). Unerheblich ist, ob der Geschäftsführer im operativen Bereich der Gesellschaft oder im Bereich der Geschäftsführung tätig ist.

Entsprechend dem der Behörde vorliegenden Firmenbuchauszug übte Herr IT die Geschäftsführung seit dem 3.2.1989 aus. Vor dem Hintergrund des vom Verwaltungsgerichtshof vertretenen funktionalen Verständnisses vom Begriff der

Eingliederung in den Organismus des Betriebes ist für den Geschäftsführer durch die unbestritten kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung das Merkmal der Eingliederung ohne Zweifel gegeben (VwGH vom 23.11.2004, 2004/15/0068).

Vor dem Hintergrund des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes im verstärkten Senat vom 10.11.2004, 2003/13/0018 erübrigts sich ein weiteres Eingehen auf das Vorbringen in der Berufung und eine Überprüfung, ob weitere Merkmale eines Dienstverhältnisses vorliegen, da diesem Vorbringen und allfälligen weiteren Sachverhaltselementen auf Grund des Vorliegens der Eingliederung keine entscheidungswesentliche Bedeutung mehr zukommt.

Zusammenfassend wird daher festgestellt, dass die Betätigung des Geschäftsführers auf Grund der zweifelsfreien Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Bw als eine Betätigung im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 zu qualifizieren ist. Die Vergütungen des Geschäftsführers sind im Sinne der obigen Ausführungen in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen.

Wie den Berechnungen im Lohnsteuerprüfungsbericht zu entnehmen ist, wurden von der Finanzbehörde die korrekten Beträge in Ansatz gebracht. Jedoch wurden im Abgabenbescheid die Bemessungsgrundlagen falsch ausgewiesen. Es erfolgt daher im Zuge der Berufungsentscheidung eine Korrektur, welche aus dem beiliegenden Berechnungsblatt entnommen werden kann. Die Höhe der Nachforderung erfährt dadurch keine Veränderung.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 7. September 2007