



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der E., vertreten durch W., vom 7. Juni 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 1. Juni 2005, betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag sowie Säumniszuschlag für den Zeitraum 1. Jänner 2002 bis 31. Dezember 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer bei der Berufungswerberin durchgeführten Lohnsteuerprüfung über die Zeit vom 1. Jänner 2002 bis 31. Dezember 2004 wurde festgestellt, dass die an die beiden zu je 42 % beteiligten Geschäftsführer bezahlten Vergütungen (G.: 2002: € 129.280,84, 2003: € 134.045,42 und 2004: € 152.763,35 und S.: 2002: € 129.280,84, 2003: € 135.041,51 und 2004: € 163.169,35) nicht in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einbezogen worden, obwohl sie organisatorisch in den Betriebsablauf eingebunden gewesen seien.

Auf Grund dieser Feststellung wurde der Rechtsmittelwerberin mit den Abgabenbescheiden vom 1. Juni 2005 der auf die Geschäftsführerbezüge entfallende Dienstgeberbeitrag (€ 11.635,28 für 2002, € 12.108,91 für 2003 und € 14.216,97 für 2004), Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (€ 1.008,40 für 2002, € 1.022,53 für 2003 und € 1.200,54) sowie der auf

den Dienstgeberbeitrag entfallende Säumniszuschlag (€ 232,71 für 2002, € 242,18 für 2003 und € 284,34 für 2004) zur Zahlung vorgeschrieben.

Dagegen wurde vom bevollmächtigten Vertreter berufen. Die beiden Geschäftsführer seien im Prüfungszeitraum an der Berufungswerberin mit jeweils 42 % beteiligt gewesen. Gemäß dem Gesellschaftsvertrag vom 30. September 1998 hätten die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer über keine Sperrminorität verfügt, weshalb gegenüber der Generalversammlung Weisungsgebundenheit vorgelegen sei. Der VwGH habe in seinem Erk. vom 10.11.2004, 2003/13/0018 die Meinung vertreten, dass bei fehlender Weisungsgebundenheit "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" vorhanden sein müssten, um die wesentlich beteiligten Gesellschafter mit ihren Vergütungen in die DB und in die DZ-Pflicht einbeziehen zu können. Dabei stelle die Eingliederung in den betrieblichen Organismus nur ein weiteres wesentliches Kriterium dar. Der Kehrschluss aus dieser Rechtsprechung ergebe sich allerdings ebenfalls aus der Bezugnahme auf § 22 Z 2 zweiter Teilstrich in Verbindung mit § 47 Abs. 2 EStG. Sollten nämlich – mit Ausnahme der Weisungsgebundenheit – sonst nicht alle Merkmale eines Dienstverhältnisses vorhanden sein, lasse dies die Schlussfolgerung zu, dass die an die Geschäftsführer ausbezahlten Vergütungen nicht unter die Anwendung des § 22 Z 2, zweiter Teilstrich EStG fallen würden und somit auch die Querverbindung zu § 41 FLAG nicht mehr gegeben sei. Da im prüfungsgegenständlichen Fall Geschäftsbesorgungsverträge (die übrigens der Finanzverwaltung vorliegen würden) zwischen den Geschäftsführern und der Gesellschaft abgeschlossen worden seien, welche u.a. ein Vertretungsrecht vorsehen würden, könne keinesfalls davon gesprochen werden, dass "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" vorliegen würden. Weiters werde auf einen Artikel von Prof. Werner Sedlacek hingewiesen, welcher in der SWK Nr. 6 vom 15.2.2005 erschienen sei und in dem er nach eingehender Analyse des obzitierten VwGH-Erk. zum Schluss komme: Würden bei wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern, die auf Grund ihrer Beteiligung der Generalversammlung gegenüber weisungsgebunden seien (Beteiligungsverhältnis zwischen 25 und 50 %), nach der Gesamtbild-Beurteilung die Merkmale eines freien Dienstverhältnisses gegenüber einem echten Dienstverhältnis i.S. des § 47 Abs. 2 EStG überwiegen, so würden die Vergütungen mangels Anwendung der Wortfolge "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2)" in § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG weder dem DB, DZ noch der Kommunalsteuer unterliegen. Ein wesentliches Abgrenzungskriterium zwischen einem echten und einem freien Dienstverhältnis sei das Vertretungsrecht. Von einer generellen Vertretungsmöglichkeit spreche man dann, wenn der Beschäftigte ermächtigt sei, jederzeit unter eigenem Ermessen irgendeinen geeigneten Vertreter zur Erfüllung der von ihm übernommenen Arbeitspflicht heranzuziehen. Habe der Beschäftigte eine generelle Vertretungsbefugnis, so schließe dies das Vorliegen eines echten

Dienstverhältnisses aus. Was den freien Dienstvertrag betreffe, so sei ein wichtiges Unterscheidungskriterium zum echten Dienstvertrag die fehlende persönliche Abhängigkeit, die sich unter anderem in einer grundsätzlich bestehenden Vertretungsmöglichkeit zeige. Das zu § 4 Abs. 2 ASVG ergangene VwGH-Erk. v. 16.12.1997, 95/08/0343 könne auch für die steuerliche Abgrenzung zwischen einem echten und freien Dienstverhältnis herangezogen werden. Da ein freier Dienstvertrag unter anderem durch das Fehlen der persönlichen Abhängigkeit des Dienstnehmers gegenüber dem Dienstgeber gekennzeichnet sei, würden auch im prüfungsgegenständlichen Fall die Voraussetzungen des § 47 Abs. 2 EStG nicht vorliegen. Im gegenständlichen Fall seien die Anforderungen des VwGH, welche er in seinem Erk. 2003/13/0018 vom 10.11.2004 vorsehe, nämlich das mit Ausnahme der Weisungsgebundenheit sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses vorhanden sein müssten, nicht erfüllt, da es sich im gegenständlichen Fall um typische freie Dienstverträge handle und auf Grund der allgemein geltenden Rechtsnormen für freie Dienstverträge, keine DZ, DZ- und Kommst-Pflicht vorgesehen sei.

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 vom 7.6.2005, B 1617/04) 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. 23.2.2005, 2004/14/0056). Das Merkmal der Eingliederung in den Organismus des Betriebes ist durch die kontinuierliche und laut Firmenbuch bereits seit dem Jahr 1998 (bis heute)

erfolgte Ausübung der Geschäftsführungstätigkeit gegeben. Vor dem Hintergrund des funktionalen Verständnisses vom Begriff der Eingliederung in den Organismus des Betriebes ist den Sachverhaltskomponenten, wie Pflicht zur persönlichen Arbeitsleistung, fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, keine Bedeutung zuzubilligen. Nach dem vorhin zitierten Erkenntnis würde der Eingliederung auch nicht entgegenstehen, wenn der Geschäftsführer seine Arbeitszeit in einem hohen Ausmaß einem anderen Unternehmen widmet.

Der im gegenständlichen Fall zur Anwendung kommende Steuertatbestand stellt nicht darauf ab, welchem Vertragstyp das Zivilrecht das konkrete Anstellungsverhältnis des Geschäftsführers zuordnet (VwGH 10.5.2001, 2001/15/0061 u.v. 25.9.2001, 2001/14/0117). Daher hat der am 30.10.2000 abgeschlossene "Geschäftsbesorgungsvertrag" keine Bedeutung. Auch das VwGH-Erk. vom 16.12.1997, 95/08/0343, welches auf dem Gebiet der Sozialversicherung ergangen ist, ist unmaßgeblich.

Ist die Beteiligung an der Gesellschaft – wie im vorliegenden Fall – höher als 25 %, jedoch niedriger als 50 % und besteht auch keine Sperrminorität, ist der Geschäftsführer verhalten, sich an die mit der erforderlichen Stimmenmehrheit zustande gekommenen Beschlüsse der Gesellschaft zu halten. Weisungen können von der Generalversammlung und – im Zusammenhang mit Kontrollaufgaben oder auf Grund gesellschaftsrechtlicher Ermächtigung – vom Aufsichtsrat erteilt werden (§ 20 Abs. 1 GmbHG, Kastner/Doralt/Nowotny, Grundriss des österreichischen Gesellschaftsrechts, 380 mwN in FN 96). Für diese Fälle bedarf es daher des Hinzudenkens des Merkmales der Weisungsgebundenheit, wie sie in der Bestimmung des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich zum Ausdruck kommt, nicht.

Fraglich könnte sein, ob Geschäftsführer, die nicht auf Grund ihrer Beteiligung an der Gesellschaft, sondern auf Grund von Vereinbarungen im Anstellungsvertrag keinen Weisungen unterworfen sind, mit ihren Bezügen unter die Einkunftsart des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich fallen (vgl. Zorn, Besteuerung der Geschäftsführung, 23). Diese Frage wurde zuletzt im Schrifttum unter Bezugnahme auf Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes im verstärkten Senat vom 10.11.2004 neu aufgeworfen.

Nach dem der Berufung angeschlossenen Artikel von Sedlacek (Keine Dienstgeberbeitrags- und Kommunalsteuerpflicht bei "Weisungsbindung"? in SWK 2005, Heft 6, S. 305 ff) seien die Einkünfte von Geschäftsführern, die an der Gesellschaft zu mehr als 25 % und weniger als 50 % ohne Vereinbarung einer Sperrminorität beteiligt seien, und deren Weisungsungebundenheit erst aus dem Anstellungsvertrag resultiere, nicht unter § 22 Z 2 zweiter Teilstrich zu subsumieren. Die Zuordnung ihrer Einkünfte ergäbe sich je nachdem, welche Tätigkeit sie im Rahmen ihrer Geschäftsführung überwiegend ausüben, unter die Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 23 EStG oder aus der Ausübung einer Berufstätigkeit gemäß § 22 Z 1 lit. b oder aus einer vermögensverwaltenden Tätigkeit gemäß § 22 Z 2 erster

Teilstrich EStG.

Büsser führt dazu in Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer (EStG 1988), Kommentar unter § 22 EStG, Tz. 59.2 aus, dass abgesehen von der gesellschaftsrechtlichen Problematik, inwieweit die vollkommene Freistellung der Geschäftsführer einer GmbH von Weisungen im Wege von Anstellungsverträgen rechtlich überhaupt möglich ist, sie diese Ansicht in seiner steuerlichen Schlussfolgerung jedenfalls nicht teilt. In dem Erkenntnis des verstärkten Senates vom 10. 11. 2004 hat der Verwaltungsgerichtshof zum Ausdruck gebracht, dass dem Begriff "sonst" in § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG die Funktion zukommt, das in § 47 Abs. 2 EStG normierte Tatbestandsmerkmal der Weisungsgebundenheit mit der Wirkung zu beseitigen, dass dieses Merkmal eines steuerlichen Dienstverhältnisses für die Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG irrelevant ist. Hat sich der Gesetzgeber dazu entschlossen, die Wesentlichkeit einer Beteiligung im hier interessierenden Sinn mit einem Anteilsausmaß von mehr als 25 % am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft zu definieren, dann hat dies rechtlich zur Konsequenz, dass für die Beurteilung der von einem nach dieser Definition "wesentlich" Beteiligten von seiner Gesellschaft gewährten Tätigkeitsvergütungen als Einkünfte nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG die Frage seiner Weisungsungebundenheit generell bedeutungslos ist. Ob sich diese Weisungsungebundenheit als unmittelbare Folge seiner Beteiligung (was in dem vom verstärkten Senat entschiedenen Fall zutraf) oder aus einer dem (im Sinn der gesetzlichen Definition) "wesentlich" Beteiligten im Anstellungsvertrag eingeräumten Position ergibt, macht vor dem Hintergrund dieses Verständnisses der Bestimmung des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG keinen Unterschied. Dem schließt sich der Unabhängige Finanzsenat an. Dazu wird noch bemerkt, dass nach dem mit den Geschäftsführern abgeschlossenen "Geschäftsbesorgungsvertrag" der jeweilige Geschäftsführer die Beschlüsse und Weisungen grundsätzlicher Art, welche durch die Generalversammlung erfolgen, zu befolgen hat. In diesem Zusammenhang ist auch auf das VwGH-Erkenntnis vom 31.3.2005, ZI. 2002/15/0029, eine 30 %ige Beteiligung betreffend, hinzuweisen.

Ist, wie im vorliegenden Fall, das primär zu prüfende Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Berufungswerberin gegeben, kommt es nach den Ausführungen des verstärkten Senates und der weiteren Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf die von der Rechtsmittelwerberin vorgetragenen Argumente, 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).

Unabhängig davon wird hinsichtlich des Nichtvorliegens eines Unternehmerwagnisses bei beiden Geschäftsführern auf die am 16. Juni 2005 der Berufungswerberin zugestellte

Berufungsentscheidung des UFS vom 15. Juni 2005, RV/0717-L/03, grundsätzlich den Zeitraum 1.1.1999 – 31.12.2001 betreffend, hingewiesen. Darin wurde ausführlich begründet, dass im vorliegenden Fall bei beiden Gesellschafter-Geschäftsführern auf Grund der Einkommensentwicklung bis zum Kalenderjahr 2004 kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis gegeben ist. Des Weiteren wurden die Geschäftsführervergütungen beinahe monatlich ausbezahlt.

Auf Grund dieser Feststellungen weist die Tätigkeit der wesentlich beteiligten Geschäftsführer somit – unter Außerachtlassung der hier irrelevanten 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.

Somit besteht auch die Vorschreibung von Säumniszuschlag für die Dienstgeberbeiträge zu Recht.

Die Berufung war als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 10. Juli 2006