



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Eberharter, Steuerberater Wirtschaftstreuhänder, 4452 Ternberg, Jägerweg 11, vom 7. November 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten vom 23. Oktober 2002 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 1999 bis 31.12.2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob für die Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers (Ges-Gf) DB und DZ zu entrichten ist, weil diese Bezüge zu Einkünften im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 führen.

Geschäftsführerin der Bw. ist Herr W.. Der Geschäftsführer ist an der Bw zu 100% beteiligt. Für die Geschäftsführerbezüge sind im Zeitraum 1999 bis 2001 weder der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) noch der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) abgeführt worden. Der Gf Bezug hat 1999 und 2000, 1.441.110 ATS (€ 104.729) und 2001 ATS 1.332.000.- (€ 96.800.21) betragen.

Der Nachforderungsbetrag 1999 bis 2001, der im bekämpften Bescheid zur Vorschreibung gelangte, betrug insgesamt € 14.421,20 (ATS 198.440.04 an Dienstgeberbeitrag und € 1.677,58 (ATS 23.084,00 an Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag. Das Finanzamt folgte den obigen Prüfungsfeststellungen und erließ den entsprechenden Abgabenbescheid.

Gegen diese Bescheide wurde innerhalb offener Frist das Rechtsmittel der Berufung eingebracht und wie folgt ausgeführt:

Bezugnehmend auf das VwGH-Erkenntnis 97/13/0169 ergibt sich im Hinblick auf die DB und DZ-Pflicht von Geschäftsführern eine andere als die bisher vorgenommene Judikatur. Es wird auf die Art und Weise der Geschäftsführung Bezug genommen.

Folgende Kriterien scheinen dafür ausschlaggebend:

- Es wurde mit dem Geschäftsführer kein Dienstvertrag, sondern ein jeweils für ein Jahr geltender Rahmenvertrag abgeschlossen. Dieser wurde als Werkvertrag titulierte, wobei dieser mehr den Merkmalen eines "Freien Dienstvertrages" entspricht
- Die Zeiteinteilung obliegt dem jeweiligen Geschäftsführer nach eigener Einteilung und jeweiliger Notwendigkeit des wirtschaftlichen Erfordernisses für den Betriebserfolg.
- Auszahlung des Honorars 12x jährlich mittels Honorarlegung und Ust-Ausweis in der Honorarnote (Veranlagung zur Est unter Abzug der von dem GF selber getragenen GSVG-Versicherungsbeiträgen und sonstigen Ausgaben und Werbungskosten).
- Keine Urlaubsregelung (im Urlaubsfall Vertretung des GF-ohne Kosten für die GmbH bzw. Urlaub nur im Zusammenhang mit dem Betriebsurlaub des Betriebes).
- Keine Endigungsansprüche bei Beendigung der GF-Tätigkeit.
- Keine Reisekostenvergütungen

Eine Weisungsgebundenheit der GF kann durch die 100% Gesellschafterstellung ebenfalls ausgeschlossen werden.

Der VwGH weist auch ausdrücklich darauf hin, dass die Anstellung eines GF einer GmbH nicht allein im Rahmen eines Dienstvertrages, sondern auch im Rahmen eines freien Dienstvertrages oder Werkvertrages erfolgen kann

Zu erwähnen ist, dass der GF über entsprechende Gewerbeberechtigungen verfügt, die es ihm jederzeit ermöglichen, diese entsprechend auszuüben und in entsprechende Leistungsbeziehung zur GmbH zu treten – dies wurde faktisch auch im Rahmen des vorliegenden Rahmenvertrages gelebt.

Die Tatsache, dass in einem Kleinbetrieb, wie auch vielen anderen, eine organisatorische Trennung zwischen Geschäftsführung und Mitarbeit im Betrieb nicht möglich ist, wobei aber volles Unternehmerrisiko vorherrscht, kann aus fiskalischer Sicht nicht dazu führen, eine DB und DZ Pflicht anzunehmen, wenn die unternehmerischen Merkmale überwiegen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die eingangs wiedergegebenen Prüfungsfeststellungen ergeben sich aus der Aktenlage und blieben im übrigen unwidersprochen. Diese können daher als unstrittig dem gegenständlichen Berufungsverfahren zu Grunde gelegt werden.

Rechtlich folgt daraus:

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

§ 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. I Nr. 818/1993, normiert u.a.

Dienstnehmer im Sinne der Regelungen betreffend den Dienstgeberbeitrag sind Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des EStG 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG idF StRefG 1993, BGBl. I Nr. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage).

Arbeitslöhne sind dabei 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.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Judikatur ausführt, ist § 41 Abs. 2 FLAG dahingehend auszulegen, dass der Verweis auf § 22 Z 2 EStG 1988 lediglich den zweiten Teil (Teilstrich) der letztgenannten Bestimmung erfasst.

§ 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 normiert u.a.:

Unter die Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit fallen nur 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 Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25 % beträgt.

§ 47 Abs. 2 EStG 1988 normiert u.a.:

Ein Dienstverhältnis liegt vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen

Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Die gesetzliche Grundlage für die Erhebung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag bildet § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (WKG).

Zur Auslegung der in der Vorschrift des § 41 Abs. 2 und 3 FLAG angeführten Bestimmung des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 wird auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 23.4.2001, 2001/14/0054 und 2001/14/0052, vom 10.5.2001, 2001/15/0061, und vom 18.7.2001, 2001/13/0063, verwiesen.

Wie den Gründen der genannten Erkenntnisse entnommen werden kann, werden Einkünfte nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer GmbH dann erzielt, wenn - bezogen auf die tatsächlich vorzufindenden Verhältnisse - feststeht, dass der Ges-Gf zufolge kontinuierlicher und über einen längeren Zeitraum andauernder Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in den Organismus des Betriebes seiner Gesellschaft eingegliedert ist, dass ihn unter Bedachtnahme auf die Einnahmen- bzw. Ausgabenschwankungen kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis trifft und dass er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhält.

Im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1. März 2001, G 109/00, wird unter Anführung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Anzeichen 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 eine feste Arbeitszeit, ein fester Arbeitsort, die arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, Anwendbarkeit typischer arbeitsrechtlicher Vorschriften, wie Arbeits- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegation von bestimmten Arbeiten (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 24.10.2002, 2002/15/0160).

Insgesamt stellt somit das in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 für wesentlich beteiligte Gesellschafter normierte Vorliegen der sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses - abgesehen vom hinzuzudenkenden Merkmal der Weisungsgebundenheit - vor allem auf das

Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft ab, während die Kriterien des Fehlens des Unternehmerwagnisses und des laufenden Anfallens einer Entlohnung - laut jüngster, revidierter Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. November 2004, 2003/13/0018 - in den Hintergrund zu treten haben.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitsgebers 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 die Eingliederung (vgl. die Erkenntnisse vom 21. Dezember 1999, 99/14/0255, vom 27. Jänner 2000, 98/15/0200, vom 26. April 2000, 99/14/0339 und vom 23. April 2001, 2001/14/0054).

Im vorliegenden Fall war Herr W. . laut Firmenbuch im berufungsgegenständlichen Zeitraum für die Bw als Geschäftsführer tätig und leitete die Geschäfte. Dem Gf. oblag somit die Leitung und Überwachung des Unternehmens im Ganzen. Er hatte demnach für die wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Belange der Gesellschaft Sorge zu tragen.

Vor dem Hintergrund des vom VwGH vertretenen funktionalen Verständnisses vom Begriff der Eingliederung in den Organismus des Betriebes ist, durch die unbestritten kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung für den Geschäftsführer das Merkmal der Eingliederung ohne Zweifel gegeben.

Dem Vorbringen des Vorliegens eines Rahmenvertrages für ein Jahr, welcher mehr den Merkmalen eines freien Dienstvertrages entspreche ist zu entgegnen, dass die zivilrechtliche Form, in welche die Leistungsbeziehung zwischen dem wesentlich Beteiligten und der Gesellschaft gekleidet ist, für die Beurteilung der steuerrechtlichen Qualifikation der Einkünfte aus den gewährten Vergütungen ohne Aussagekraft ist, und dass es entscheidend jeweils nur auf die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit und die tatsächlich gewährte Vergütung, somit auf die nach außen in Erscheinung tretende tatsächliche Abwicklung der Leistungsbeziehung ohne Bedachtnahme auf entgegenstehende vertragliche Vereinbarungen ankommt.

Die von der Berufungswerberin vorgetragenen Argumente hinsichtlich Zeiteinteilung, Urlaubsregelung, sowie Auszahlung des Entgeltes, Reisekostenvergütung sowie hinsichtlich des Nichtbestehens von Endigungsansprüchen bei Beendigung der GF-Tätigkeit gehen mangels rechtlicher Relevanz der vorgetragenen Sachverhalte ins Leere.

Ausschlaggebend ist, dass der Gf. tatsächlich und ohne Unterbrechung als Geschäftsführer tätig war.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 16. Juli 2007