



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Hannes Folterbauer, 1010 Wien, Spiegelgasse 21, vom 19. Mai 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf vom 17. April 2008 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag entschieden für die Kalenderjahre 2004 bis 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

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.

Geschäftsführer der Bw. ist J., der an dem Unternehmen der Bw. zu 25% und seit 27. Juli 2006 mit mehr als 25 % beteiligt ist. Für die Geschäftsführerbezüge sind im Zeitraum 2004 bis 2006 weder Dienstgeberbeitrag noch der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag bezahlt worden. Der Geschäftsführerbezug betrug laut Bilanz im Jahre 2004 € 15.120,00, im Jahre 2005 € 15.600,00, im Jahre 2006 € 16.200,00. Mit Bescheiden vom 17. April 2008 setzte das

Finanzamt, den Prüfungsfeststellungen folgend den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unter Einbeziehung der Geschäftsführerbezüge fest.

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

Der Unterzeichnete erhebt innerhalb offener Frist das Rechtsmittel der Berufung gegen o.g. Bescheide.

Dies deshalb, da die Feststellungen des GPLA-Prüfers betreffend der Geschäftsführerbezüge im gegenständlichen Fall unrichtig sind.

1. Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus ist nur insoweit gegeben, dass für gewisse Arbeitsabläufe im Unternehmen sein Mitwirken erforderlich ist. Dieses Mitwirken ist aber nicht wie beim Dienstnehmer arbeitsrechtlich geregelt (Arbeitszeit, Arbeitsort, Arbeitspausen sind kollektivvertraglich geregelt), sondern können jederzeit von ihm zuletzt bestimmt und abgeändert werden, um betriebliche Zielsetzungen zu erreichen. Hier bestehen also gravierende Unterschiede zu einem Dienstvertrag! Beim Dienstnehmer ist eine Eingliederung durch gesetzliche und kollektivvertragliche Bestimmungen für ALLE geschäftlichen Abläufe vorgegeben, während sich der Geschäftsführer im gegenständlichen FALL durch seinen EIGENEN WILLEN in die Organisationsabläufe einbringt. Diese Eingliederung ist die gleiche wie bei Gesellschaftern einer OHG bzw. bei Einzelunternehmen, die sich ja, um betriebliche Zielsetzungen zu erreichen, auch in die selbst geschaffene Organisation einbringen müssen.

2. Normalerweise erfolgt die laufende Entlohnung in der Form, dass der Geschäftsführer Honorarnoten legt, die dann nach einer gewissen Frist überwiesen werden. Die endgültige Bemessung des Geschäftsführerhonorars erfolgt aber mittels Umlaufbeschlusses NACH Vorliegen des Betriebsergebnisses. Die überwiesenen Beträge entsprechen aber in keinem Fall den erbrachten Leistungen. Hier kann also keinerlei Übereinstimmung mit einem Dienstnehmer festgestellt werden, da dieser ja den offenen Gehaltsbetrag jederzeit einklagen kann und sogar im Insolvenzfall das ausstehende Gehalt von dritter Seite erhält. Ebenso steht dem Geschäftsführer kein Entgelt für nicht konsumierte Urlaube zu. Weiters erhält er weder eine Abfertigung noch eine Sonderzahlung und im Krankheitsfall steht ihm ebenso keine Bezahlung zu.

3. Der Geschäftsführer ist an keinerlei Weisungen wie ein Dienstnehmer gebunden. Aufgrund der Höhe seiner Beteiligung ist er wirtschaftlich völlig unabhängig und kann nach dem Umwandlungsgesetz jederzeit die verschmelzende Umwandlung auf sich als

Hauptgesellschafter beschließen. Daher ist jedweder Vergleich mit einem Dienstnehmer hinfällig.

4. Betreffend die Vertretungsbefugnis steht es im gegenständlichen Fall dem Gesellschafter zu, über seine Vertretung zu bestimmen. Es gibt kein Organ innerhalb und außerhalb der GesmbH, das dies verhindern könnte. Bei einem Dienstnehmer ist eine Vertretungsbefugnis nur mit der Zustimmung des Dienstgebers denkmöglich bzw. muss dies ausdrücklich im Dienstvertrag verankert sein. In der Regel wird das aber nicht der Fall sein.

5. Der Geschäftsführer arbeitet auch mit eigenen Arbeitsmitteln an seinem Wohnort (eigener PC etc.) und nicht ausschließlich mit denen der GesmbH.

Daher ersucht der Unterzeichnete die o.g. Bescheide aufzuheben und den Dienstgeberbeitrag sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2004-2006 zu stornieren.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 21. Juli 2008 wies das Finanzamt vorstehende Berufung als unbegründet ab.

Unter Wiederholung seines bisherigen Vorbringens beantragte die Bw. in der Folge die Vorlage ihrer Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

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.

Für die Geschäftsführerbezüge bei Vorliegen einer wesentlichen Beteiligung (mehr als 25%) ist wie folgt auszuführen:

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 J. für die Bw als Geschäftsführer tätig und vertritt diese selbständig seit 27. September 1991. Dem Gf oblag somit "die Leitung und Überwachung des Unternehmens im Ganzen". Dass der Gf. die Geschäftsführeragenden seit Jahren wahrnimmt wurde nicht bestritten und ist in Anbetracht der oben zitierten Judikatur auseichend für die Bejahung der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Bw.

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.

Die in der Berufung vorgebrachten Argumente hinsichtlich der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus, der Verrichtung der Arbeit an seinem Wohnort, der vorliegenden Weisungsungebundenheit, der Selbstbestimmung der Vertretung und einer erfolgsabhängigen Entlohnung nach Vorliegen des Betriebsergebnisses gehen mangels rechtlicher Relevanz ins Leere. Ausschlaggebend ist, dass der Gf tatsächlich und ohne Unterbrechung als Geschäftsführer tätig war.

Für die Geschäftsführerbezüge bei Vorliegen einer Beteiligung in der Höhe von 25 % ist wie folgt auszuführen:

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG ist ein Dienstverhältnis weiter anzunehmen, wenn bei einer Person, die an einer Kapitalgesellschaft nicht wesentlich im Sinne des § 22 Zi. 2 EStG, die Voraussetzungen des § 25 Abs. 1 Zi. 1 lit. b vorliegen.

Gemäß § 25 Abs. 1 lit. b sind Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit (Arbeitslohn) Bezüge und Vorteile von Personen, die an Kapitalgesellschaften nicht wesentlich im Sinne des § 22 Zi. 2 EStG beteiligt sind, auch dann, wenn bei einer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§47 Abs. 2) aufweisenden Beschäftigung die Verpflichtung den Weisungen eines anderen zu folgen auf Grund gesellschaftsvertragsrechtlicher Sonderbestimmungen fehlt.

Hinsichtlich der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Bw. darf auf die obigen Ausführungen und die zitierte Judikatur verwiesen werden.

Die Verpflichtung zur Entrichtung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag für die Bezüge des Geschäftsführers gemäß § 25 Abs. 1 lit. b gründet sich daher wegen Vorliegens eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG auf die zitierte Bestimmung des § 41 Abs. 2 und 3 FLAG.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 7. Mai 2009