



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der E, vom 17. September 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach vom 28. August 2007 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 2003 bis 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, an der der geschäftsführende Gesellschafter, Herr RW, im Streitzeitraum zu 80 % beteiligt war.

Im Zuge einer bei der Bw durchgeführten Lohnsteuerprüfung stellte die Finanzbehörde fest, dass die an den Geschäftsführer ausbezahlten Honorare für die Geschäftsführertätigkeit in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen seien. In weiterer Folge ergingen entsprechende Abgabenbescheide für den Zeitraum 01.01.2003 bis 31.12.2005.

In der dagegen erhobenen Berufung führte die Bw ua aus, dass für das Jahr 2003 ein Anspruch auf Geschäftsführerbezug iHv 22.873,73 € bestehe, wovon eine Vorauszahlung iHv 16.000 € geleistet worden sei. Im Jahr 2004 bestehe – da ein negatives Betriebsergebnis iHv - 14.062,87 € erwirtschaftet worden sei – ein Honoraranspruch iHv 0 €; tatsächlich sei im Jahr

2004 die Differenz zwischen dem Honoraranspruch aus dem Jahr 2003 (22.873,73 €) und der darauf im Jahr 2003 geleisteten Vorauszahlung (16.000 €) iHv 6.873,73 € sowie eine "Vorauszahlung laut Vertrag für 2004" iHv 15.126,27 €, somit insgesamt 22.000 € als Geschäftsführerbezug ausbezahlt worden. Im Jahr 2005 sei eine Vorauszahlung auf den Geschäftsführerbezug iHv 14.000 € zur Auszahlung an den Geschäftsführer gelangt. Nach Erstellung des Jahresabschlusses für 2005 sei der Vorauszahlungsbetrag aus 2004 iHv 15.126,27 € überrechnet worden. Laut Bw seien daher Geschäftsführerbezüge iHv 22.873,73 € (2003), 0 € (2004) und 29.126,27 € (2005) laut Werkvertrag zuzurechnen.

Die Bw wies daraufhin, dass wohl in allen drei Jahren Zahlungen geflossen seien, die Zuordnung dieser Akontozahlungen aber jedenfalls erst dann erfolgen könne, wenn das Betriebsergebnis des jeweiligen Vorjahres vorliege. Der Werkvertrag definiere ausdrücklich, dass Zahlungen während des laufenden Geschäftsjahres Vorauszahlungen und kein endgültiges Honorar darstellten.

Hinsichtlich der Eingliederung des Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der Bw führte die Bw aus, dass die Geschäftsführung einer GmbH durch einen wesentlich beteiligten Gesellschaftergeschäftsführer eindeutig mit der Tätigkeit des Unternehmers in einem Einzelunternehmen oder einer Personengesellschaft zu vergleichen sei. Der Geschäftsführer agiere wie ein selbständiger Unternehmer absolut weisungsfrei, er könne jederzeit durch einen geeigneten Vertreter vertreten werden, er habe keinen Urlaubsanspruch und er trage Unternehmerrisiko, welches sogar die persönliche Haftung für Kreditfinanzierungen für die Gesellschaft umfasse. Darüberhinaus fehle das für ein arbeitnehmerähnliches Dienstverhältnis typische Kriterium der laufenden und regelmäßigen Entlohnung.

Zur Beurteilung, ob ein Unternehmerrisikos vorliege, führte die Bw aus, dass wohl die Vereinbarungen im Werkvertrag, der genau nach seinen Bestimmungen gelebt werde, und der Umstand heranzuziehen seien, dass der Geschäftsführer sogar persönliche Haftungen zur Finanzierung der Gesellschaft übernommen habe.

Die Berufung wurde – ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung - der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

- Laut Firmenbuch ist Herr RW zu 80 % an der Bw beteiligt und seit 4. April 2002 handelsrechtlicher Geschäftsführer.

- Laut Konto "7900 Geschäftsführerbezug" und einem Schreiben der Buchhaltungsgesellschaft GL vom 20. Juli 2006 bezog Herr RW in den Streitjahren 2003 bis 2005 folgende Beträge von der Bw: 16.000 € (2003), 22.000 € (2004) und 14.000 € (2005).

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem Firmenbuch, dem Lohnsteuerprüfungsbericht (Auftragsbuchnummer 400 008/06), dem Konto "7900 Geschäftsführerbezug" und einem Schreiben der Buchhaltungsgesellschaft GL vom 20. Juli 2006.

Der Sachverhalt ist in folgender Weise rechtlich zu würdigen:

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 iSd § 47 Abs 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd § 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 iSd § 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 gesetzliche Grundlage für die Erhebung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag bildet ab 1999 § 122 Abs 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (WKG).

Der Verfassungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 01.03.2001, 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 22.09.2000, 2000/15/0075, VwGH vom 30.11.1999, 99/14/0270, und VwGH vom 27.07.1999, 99/14/0136), fixer Arbeitsort (VwGH vom 30.11.1999, 99/14/0226), arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit (VwGH vom 24.02.1999, 98/13/0014), Anwendbarkeit typisch arbeitsrechtlicher Vorschriften, wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz (VwGH vom 26.04.2000, 99/14/0339, VwGH vom 27.01.2000, 98/15/0200), sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegation von bestimmten Arbeiten (VwGH v. 26.04.2000, 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 23.04.2001, 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 RW die Geschäftsführung seit dem 4. April 2002 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 erübrigt 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 Geschäftsführerbezüge der Streitjahre (2003 bis 2005) iHv 16.000 € (2003), 22.000 € (2004) und 14.000 € (2005) sind im Sinne der obigen Ausführungen in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 25. Juni 2009