



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Niederberger Sepp, 5090 Lofer 223, gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt betreffend Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen sowie Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 2002 bis 31. Dezember 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

An der Berufungswerberin (Bw.), einer GmbH, ist die Fa. V-GmbH zu 100 % beteiligt. Bei beiden Gesellschaften ist M.B. Geschäftsführer.

Im Zuge einer bei der Bw. durchgeführten Lohnsteuerprüfung nahm das Finanzamt eine Nachversteuerung der Bezüge des Geschäftsführers M.B. vor und setzte mittels Haftungs- und Abgabenbescheid Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag betreffend den Geschäftsführer wie folgt fest:

	2002	2003	2004	2005
Dienstgeberbeitrag	899,16	959,64	961,35	1.041,95
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	93,91	95,96	91,86	99,56

Das Finanzamt begründete dies damit, dass der Geschäftsführer auf Grund seiner langfristigen

Tätigkeit in den betrieblichen Organismus der Bw. eingegliedert und auch in monatlichen Beträgen bezahlt worden sei.

Dagegen wurde Berufung erhoben. M.B. sei an der Bw. als Gesellschafter weder unmittelbar noch mittelbar beteiligt. Der Geschäftsführervertrag könne sowohl von ihm als auch von der Bw. jährlich gekündigt werden. Eine Weisungsbindung liege nicht vor, die Arbeitszeiteinteilung sei offen, die Erholungsmöglichkeit könne frei gewählt werden und auch eine Vertretung auf eigene Kosten sei möglich. Auch gäbe es keinen Dienstnehmerschutz. M.B. besorge die Führung der berufungswerbenden Gesellschaft, insbesondere Strategie, Produkte und Absatz, in den Abendstunden und am Wochenende von seinem Wohnort B.R. aus, da er in einem Dienstverhältnis zur Fa. V. stehe und auch die Geschäftsführung bei der Fa. R. ausübe. Die Einbindung in den Organismus der Bw. sei nur äußerst schwach ausgeprägt. Es sei auch kein Konkurrenzverbot vertraglich vereinbart. Da M.B. nicht beteiligt sei, müsse der Vertrag nach allgemeinen Kriterien überprüft werden. Somit sei gegenständlich von einem freien Dienstvertrag auszugehen, welcher keinem Dienstgeberbeitrag und auch keinem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unterliege.

Das Finanzamt wies die Berufung als unbegründet ab, wobei es unter Verweis auf § 47 Abs. 2 EStG von Weisungsgebundenheit und Eingliederung in den geschäftlichen Organismus ausging. Es begründete dies damit, dass M.B. seit 1.1 2001 unverändert mit der handelsrechtlichen Geschäftsführung betraut sei und dem Werkvertrag nicht entnommen werden könne, dass die in § 20 Abs. 1 GmbHG festgelegte Befugnis der Generalversammlung, das Tätigwerden des Geschäftsführers zu beeinflussen, ausgeschlossen würde. Auch treffe M.B. nicht das Wagnis von ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen.

Daraufhin wurde die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Gemäß § 41 Abs. 2 FLAG sind Dienstnehmer 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 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. Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. a und b EStG sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z. 2 EStG.

Die Bestimmung des § 41 FLAG definiert die beitragspflichtigen Bezüge und soll gleichzeitig eine klare Abgrenzung von den beitragsfreien Bezügen gewährleisten. Auf Grund des eindeutigen Gesetzeswortlautes ist bei den beitragspflichtigen Bezügen von zwei Gruppen auszugehen:

1.	Arbeitslöhne, die an Dienstnehmer iSd. § 47 Abs. 2 EStG gewährt werden.
2.	Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd. § 22 Z. 2 EStG, die an Personen gewährt wurden, die an Kapitalgesellschaften wesentlich beteiligt sind

Im Streitzeitraum lagen keine Gehälter oder sonstige Vergütungen im Sinne des § 22 Z. 2 EStG vor, da M.B. an der Bw. nicht wesentlich beteiligt war.

§ 25 Abs. 1 EStG lautet:

1. a) Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis. Dazu zählen auch Pensionszusagen, wenn sie ganz oder teilweise anstelle des bisher gezahlten Arbeitslohns oder der Lohnerhöhungen, auf die jeweils ein Anspruch besteht, gewährt werden, ausgenommen eine lohngestaltende Vorschrift iSd. § 68 Abs. 5 Z. 1 bis 6 sieht dies vor.

1. b) Bezüge und Vorteile von Personen, die an Kapitalgesellschaften nicht wesentlich iSd. § 22 Z. 2 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 gesellschaftsvertraglicher Sonderstellung fehlt.

Nach § 47 Abs. 2 EStG liegt ein Dienstverhältnis 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 dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist. Ein Dienstverhältnis ist weiters dann anzunehmen, wenn bei einer Person, die an einer Kapitalgesellschaft nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z. 2 beteiligt ist, die Voraussetzungen des § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. b vorliegen.

Besteht bei einem nicht wesentlich (also bis 25 %) Beteiligten keine gesellschaftsvertragliche Sonderstellung, ist § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. b EStG nicht anwendbar, sondern lit. a leg. cit. Es ist daher nach den allgemeinen Kriterien des § 47 Abs. 2 EStG zu prüfen, ob die Merkmale eines Dienstverhältnisses überwiegen oder nicht. Bei gesellschaftsvertraglicher Sonderstellung (Sperrminorität) hingegen greift § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. b EStG; und ob sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses vorliegen, ist nur mehr dahingehend zu erörtern, ob die Tätigkeit auf gewisse Dauer angelegt ist.

Bei der zu klärenden Frage, ob gegenständlich ein Dienstverhältnis oder ein freier Dienstvertrag vorliegt, besteht insoweit Übereinstimmung, dass das zu beurteilende Vertragsverhältnis sowie die tatsächlichen Verhältnisse nach den allgemeinen Kriterien (§ 25 Abs. 1 Z. 1 lit. a iVm § 47 Abs 2) zu beurteilen sind.

Dabei kommt insbesondere der Eingliederung des Geschäftsführers in den Organismus des Betriebes sowie der Weisungsfreiheit besondere Bedeutung zu.

Das Finanzamt hat sich im Rahmen der Berufungsvorentscheidung mit der "Eingliederung in den Organismus des Betriebes" eingehend auseinandergesetzt und dazu Folgendes ausgeführt:

"Die für das Vorliegen von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit wesentliche Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes schon dann gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss. Nach dem vom Verwaltungsgerichtshof vertretenen funktionalen Verständnis wird das Merkmal der Eingliederung in den Organismus des Arbeitgebers durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken auf ihrem Betätigungsfeld verwirklicht, ohne dass dabei von Bedeutung wäre, in welcher Weise die aus der Tätigkeit erzielten Einkünfte zu qualifizieren wären, wenn die Tätigkeit nicht für die Gesellschaft geleistet würde (VwGH vom 10. 11. 2004, Zl. 2003/13/0018). Da M.B. seit 1. 1. 2000 unverändert mit der handelsrechtlichen Geschäftsführung der Bw. betraut ist, muss auf Grund seines kontinuierlichen Tätigwerdens für die Bw. von dessen Eingliederung in deren geschäftlichen Organismus ausgegangen werden."

Der UFS schließt sich diesen Ausführungen uneingeschränkt an, zumal das Vertragsverhältnis auf Dauer angelegt ist und M.B. die Bw. seit 1. 1. 2000 als Geschäftsführer auch nach außen hin vertritt. Die Bw. weist selbst darauf hin, dass M.B. "(Unternehmens)Strategie, Produkte und Absatz gestalte". Dass M.B. laut Berufungsvorbringen diese Tätigkeiten "in den Abendstunden und am Wochenende besorge" verbleibt für die offenkundige Eingliederung in den Organismus der Bw. ohne Bedeutung. Mit dem Einwand, wonach ein Mitarbeiter das Tagesgeschäft ausübe, vermag die Bw. ebenfalls nichts zu gewinnen, zumal diese Tätigkeiten ja auch nicht in den typischen Aufgabenbereich eines Geschäftsführers fallen.

Der Umstand, dass sich der Geschäftsführer durch Mitarbeiter bzw. dritte Personen vertreten lassen kann, vermag nichts an der Beurteilung der Eingliederung des Geschäftsführers in den betrieblichen Organismus der berufungswerbenden Gesellschaft zu ändern, denn die

Delegierung von Arbeiten ist auch bei leitendem Führungspersonal keine unübliche Vorgangsweise. Es steht somit einem Dienstverhältnis nicht entgegen, wenn sich leitende Angestellte, insbesondere Geschäftsführer, bei bestimmten Verrichtungen vertreten lassen können (VwGH vom 18. 2. 1999, 97/15/0175; 22. 4. 2004, Zl. 2002/15/0148, 0139).

Die vorstehenden Überlegungen gelten auch für das Fehlen einer fixen Arbeitszeit sowie eines Urlaubsanspruches – es stehe dem Geschäftsführer frei, sich in den Zeiträumen zu erholen, in denen seine Anwesenheit nach eigener Einschätzung nicht erforderlich sei (Punkt 4 des Geschäftsführervertrages) - , ist doch M.B. ohnehin nicht im operativen Tagesgeschäft tätig. Weiters verbleiben sozialversicherungsrechtliche sowie arbeitsrechtliche Aspekte für die Einordnung der Tätigkeit des Geschäftsführers ohne Bedeutung.

Gemäß § 20 Abs. 1 GmbHG sind die Geschäftsführer der Gesellschaft gegenüber verpflichtet, alle Beschränkungen einzuhalten, die in dem Gesellschaftsvertrage, durch Beschluss der Gesellschafter oder in einer für die Gesellschafter verbindlichen Anordnung des Aufsichtsrates für den Umfang ihrer Befugnis, die Gesellschaft zu vertreten, festgesetzt sind.

Der an der GmbH nicht als Gesellschafter beteiligte Fremd-Geschäftsführer ist wegen seiner Weisungsabhängigkeit regelmäßig rechtlich als "echter Dienstnehmer" oder "Arbeitnehmer" einzustufen, auf dessen Dienstverhältnis das AngG Anwendung findet (Reich/Rohrwig, GmbH-Recht, Rz 2/85).

In seinem Erkenntnis vom 28. 6. 2006, Zl. 2002/13/0175 führt der Verwaltungsgerichtshof zur Weisungsbindung wörtlich aus: "Weisungsunterworfenheit bedeutet, dass der Arbeitgeber durch individuell-konkrete Anordnungen das Tätigwerden des Dienstnehmers beeinflussen kann. Das völlige Fehlen einer Weisungsunterworfenheit schließt im Allgemeinen ein Dienstverhältnis aus."

Aus diesen Aussagen lässt sich folgern, dass für den VwGH alleine die so genannte "stille Autorität" der Generalversammlung ausreicht, um GmbH-Geschäftsführer als auch auf Grund ihres Anstellungsvertrags "weisungsunterworfen" anzusehen und damit in Hinblick auf die jedenfalls gegebene Eingliederung ein Dienstverhältnis gemäß § 47 Abs. 2 EStG festzustellen. Kein steuerliches Dienstverhältnis, sondern ein freier Dienstvertrag wird daher nur unter der Voraussetzung vorliegen können, dass die im Anstellungsvertrag getroffenen Vereinbarungen laufende "individuell-konkrete" Anweisungen durch die Generalversammlung ausschließen; dabei muss es um den Ausschluss des arbeitsbezogenen persönlichen Weisungsrechts gehen, die sachliche Weisungsfreiheit alleine reicht nicht aus (SWK-Heft 13, Sedlacek, Seite 453, Tz 5 und 6).

Punkt 2) des zwischen der Bw. und ihrem Geschäftsführer geschlossenen Geschäftsführervertrages lautet:

"Herr M.B. unterliegt keinen Weisungen hinsichtlich der zu treffenden Maßnahmen".

In Entsprechung des oben Gesagten vermag der UFS diesem Punkt 2) des Geschäftsführervertrages nicht zu entnehmen, dass die in § 20 Abs. 1 GmbHG festgelegte Befugnis der Generalversammlung, das Tätigwerden des Geschäftsführers durch individuell-konkrete Anordnungen zu beeinflussen, ausgeschlossen wäre. In der sehr allgemein gehaltenen Textierung des oben wiedergegebenen Punktes 2) des Geschäftsführervertrages kann bestenfalls eine sachliche Weisungsfreiheit erblickt werden, welche allerdings für die Annahme eines freien Dienstvertrages nicht ausreicht. Der UFS erachtet daher den Geschäftsführer im Rahmen der gesetzlichen Vorgaben der Generalversammlung gegenüber als weisungsgebunden.

Dazu hat das Finanzamt bereits bemerkt, dass M.B. auch keinen konkreten Erfolg schulde, sondern mit den Aufgaben eines Geschäftsführers im Handelsunternehmen nach den Grundsätzen der Gesetzmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit betraut sei. Damit sei aber auch insoweit ein persönliches und wirtschaftliches Abhängigkeitsverhältnis gegenüber der Bw. gegeben, als der Geschäftsführer weder das Ausmaß und den Umfang seines Tätigwerdens noch die Höhe des dabei anfallenden Honorars selbst bestimmen könne.

Der Vollständigkeit halber wird in der Folge noch auf das Unternehmerwagnis sowie auf den Umstand der laufenden Entlohnung eingegangen.

Von einem Unternehmerwagnis ist dann auszugehen, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Steuerpflichtigen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der persönlichen Geschicklichkeit sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und der Steuerpflichtige für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen muss. Dabei kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse an. Im Vordergrund dieses Merkmales steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft (VwGH vom 25.11.2002, ZI. 2002/14/0080). In diese Überlegungen einzubeziehen sind aber auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen bei nicht überwälzbaren Ausgaben ergeben.

Ein einnahmenseitiges Risiko wird vom VwGH nur dann bejaht, wenn die Bezüge nicht bloß schwanken, sondern mitunter gänzlich entfallen, sohin das Unternehmerrisiko tatsächlich schlagend wird und dem Objektivierungserfordernis (klare vertragliche Grundlage, Bindung des Bezuges an wirtschaftliche Parameter) entsprochen wird (Helmut Käferböck, Gesellschafter-Geschäftsführer und Lohnnebenkosten - eine Judikaturanalyse, ecolex 2002, 910).

Zum einnahmenseitigen Unternehmerwagnis ist auszuführen, dass nach der Aktenlage der Bezug des M.B. keinen wesentlichen Schwankungen unterlegen ist. Da es bei der Beurteilung, ob ein Unternehmerwagnis vorliegt, auf die tatsächlichen Verhältnisse ankommt und im gegenständlichen Zeitraum kein Risiko schlagend geworden ist, vermag der UFS ein einnahmenseitiges Unternehmerwagnis nicht zu erkennen. Davon abgesehen bezieht M.B. ein offensichtlich fix garantiertes Honorar von jährlich S 274.950,-.

Ein ausgabenseitiges Unternehmerwagnis wurde von der Bw. nicht behauptet. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes besteht ausgabenseitig kein Unternehmerrisiko, es sei denn, den Geschäftsführer treffen unerwartet Kosten, die nicht überwältigt werden können. Nach der Aktenlage ist auch ausgabenseitig kein Unternehmerwagnis erkennbar.

Es reicht für die Annahme einer laufenden Entlohnung aus, wenn die Geschäftsführervergütung dem Verrechnungskonto jährlich gutgeschrieben wird (vgl. VwGH vom 27.8.2002, Zl. 2002/14/0094, 18.9.2003, 2001/15/0151). Da im zu beurteilenden Fall die vertraglich zugesicherten Honorare in monatlichen Teilbeträgen ausbezahlt wurden, ist iSd. Verwaltungsgerichtshofes eine laufende Entlohnung zu unterstellen.

In Entsprechung der vorstehenden Ausführungen ist gegenständlich von einem Dienstverhältnis des Geschäftsführers M.B. im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG auszugehen, mit der Folge, dass die daraus erzielten Einkünfte solche aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. a EStG darstellen. Die von der Bw. an den Geschäftsführer ausbezahlten Gehälter sind sowohl in die Beitragsgrundlage des Dienstgeberbeitrags als auch in jene des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen.

Die Berufung war somit als unbegründet abzuweisen.

Salzburg, am 5. Dezember 2008