



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 9

GZ. RV/1072-W/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der P-GmbH, W, vertreten durch Mag. Erwin Klaus, Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater, 2120 Wolkersdorf, Withalmstraße 1/III/7, vom 12. Februar 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 4., 5. und 10. Bezirk vom 10. Jänner 2003 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum 1. Jänner 1998 bis 31. Dezember 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Anschluss an eine Lohnsteuerprüfung im Unternehmen der berufungswerbenden Gesellschaft (Bw.) wurde dieser mit Bescheid vom 10. Jänner 2003 der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) nach § 41 Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) nach § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1998 für die dem am Stammkapital zu 100% beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer in den Jahren 1998 bis 2001 gewährten Vergütungen vorgeschrieben.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung brachte die Bw. vor, dass ihr Alleingesellschafter ausschließlich nach einem Prozentsatz vom eingegangenen Umsatz entlohnt werde. Der Gesellschafter-Geschäftsführer trage somit ein wesentliches unternehmerisches Risiko, da er nicht nur vom Umsatz abhängig sei, sondern die Entlohnung nur nach Zahlungseingang erfolge. Deshalb und wegen des Fehlens weiterer Merkmale eines Dienstverhältnisses – wie der Weisungsgebundenheit – sei der Gesellschafter-Geschäftsführer nicht als Dienstnehmer anzusehen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 16. Juni 2003 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wird im Wesentlichen ausgeführt, ein schriftlicher Geschäftsführungsvertrag sei nicht vorgelegt worden, die Auszahlung der Geschäftsführerbezüge sei monatlich erfolgt. Die Umsatzabhängigkeit der Bezüge begründe deshalb kein Unternehmerwagnis, weil die mit der Tätigkeit verbundenen Kosten nachweislich unmittelbar vom Arbeitgeber getragen worden seien und diesem gegenüber ein wirtschaftliches Abhängigkeitsverhältnis bestehe.

Hinsichtlich des Fehlens der Weisungsgebundenheit und der sich daran knüpfenden weiteren Merkmale eines Dienstverhältnisses wurde auf die ständige Judikatur der beiden Höchstgerichte verwiesen.

Durch den rechtzeitig eingebrachten Vorlageantrag gilt die Berufung gemäß § 276 Abs. 3 BAO ungeachtet des Umstandes, dass die Wirksamkeit der Berufungsvorentscheidung dadurch nicht berührt wird, von der Einbringung des Antrages an wiederum als unerledigt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Entscheidung wurde folgender Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Der Gesellschafter-Geschäftsführer ist seit 30. Juni 1996 zu 100% am Stammkapital der Bw. beteiligt. Er vertritt die Bw. als deren einziger Geschäftsführer seit 14. April 1994 selbstständig (vgl. Firmenbuchauszug). Ein Geschäftsführungsvertrag wurde nicht abgeschlossen.

Für die Führung der Geschäfte der Bw. erhielt der Alleingesellschafter im Streitzeitraum monatliche Vergütungen (vgl. Arb.B. S. 41 ff.) in unterschiedlicher Höhe. Nach welchen Kriterien die Höhe der Vergütungen bemessen wurde, kann aus den vorgelegten Unterlagen nicht ersehen werden, eine Umsatzabhängigkeit, in der von der Bw. angeführten Form, lässt sich jedoch nicht erkennen.

Der Gesellschafter-Geschäftsführer hatte in seiner Funktion keine gravierenden Aufwendungen für die Bw. zu tragen (vgl. dessen Einkommensteuererklärungen für die betreffenden Jahre).

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den oben angeführten Unterlagen sowie aus folgenden Überlegungen:

Da bislang ein Geschäftsführungsvertrag nicht vorgelegt wurde (vgl. Berufungsvorentscheidung vom 16. Juni 2003) und dessen Existenz auch nicht behauptet wird, ist davon auszugehen, dass ein derartiger Vertrag nicht abgeschlossen wurde.

Die behauptete Umsatzabhängigkeit der Entlohnung lässt sich aus den für einzelne Monate des Streitzeitraumes vorgelegten Beispielen (vgl. Arb.B. S 41 ff) nicht erkennen, weil die ermittelten Beträge keineswegs mit den zur Auszahlung gelangten ident sind sondern nur eine annähernd gleiche Höhe (Differenz bis zu 145 €) aufweisen. Da bereits aus den vom steuerlichen Vertreter der Bw. herangezogenen Beispielen eine Übereinstimmung der auf Grund der behaupteten Umsatzabhängigkeit errechneten mit den monatlich ausgezahlten Vergütungen nicht hergestellt werden kann, erscheint es kaum glaubwürdig, dass eine derartige Identität für die übrigen Zahlungen vorliegt. Hätte eine derartige Berechnung der Höhe der Geschäftsführerbezüge bei jeder Auszahlung tatsächlich stattgefunden, so müsste einerseits die berechnete Vergütung der tatsächlich zur Auszahlung gelangten entsprechen, andererseits müsste es für diese Berechnungen Unterlagen geben, weshalb die Vorlage der Berechnungen nicht nur auf Beispiele hätte eingeschränkt werden müssen.

Der festgestellte Sachverhalt ist folgender rechtlicher Würdigung zu unterziehen:

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

Gemäß § 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.

Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, wird durch § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1998 normiert.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Judikatur ausführt, sind § 41 Abs. 2 und 3 FLAG dahingehend auszulegen, dass der Verweis auf § 22 Zif. 2 EStG 1988 lediglich Teilstrich 2 der letztgenannten gesetzlichen Bestimmung erfasst.

Unter Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit gemäß § 22 Zif. 2 EStG 1988 fallen (neben anderen taxativ aufgezählten Einkünften) gemäß § 22 Z. 2 Teilstrich 2 leg.cit 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. Die Beteiligung durch Vermittlung eines Treuhänders oder einer Gesellschaft steht einer unmittelbaren Beteiligung gleich. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind auch die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die für eine ehemalige Tätigkeit einer Person gewährt werden, die in einem Zeitraum von zehn Jahren vor Beendigung ihrer Tätigkeit durch mehr als die Hälfte des Zeitraumes ihrer Tätigkeit wesentlich beteiligt war.

Die Bestimmung des § 47 Abs. 2 EStG 1988, auf welche die Vorschrift des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 leg. cit. zur Umschreibung der Merkmale eines Dienstverhältnisses verweist, normiert in ihrem ersten Satz, dass ein Dienstverhältnis vorliegt, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Der zweite Satz des § 47 Abs. 2 EStG 1988 umschreibt die Tatbestandsvoraussetzung des ersten Satzes dahin, dass der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft dann schuldet, 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.

In seinem Erkenntnis vom 10.11.2004, ZI. 2003/13/0018, welches in einem nach § 13 Abs. 1 Zif. 1 VwGG gebildeten Senat getroffen wurde, ist der Verwaltungsgerichtshof hinsichtlich der Auslegung der Bestimmung des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 im Hinblick auf § 47 Abs. 2 EStG 1988 in Abkehr von der bisher vertretenen Rechtsauffassung in Punkt 5.2. zu folgender Ansicht gelangt:

"5. 2. Die Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 beschreibt das steuerrechtliche Dienstverhältnis allerdings mit zwei Merkmalen, nämlich der Weisungsgebundenheit einerseits und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers andererseits. Diese beiden Merkmale gehen nach der vom Verfassungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 1. März 2001 zum Ausdruck gebrachten Sichtweise, der sich der Verwal-

tungsgerichtshof anschließt, nicht in einem Oberbegriff der Weisungsunterworfenheit auf. In den hg. Erkenntnissen vom 17. Mai 1989, 85/13/0110, Slg. NF. Nr. 6.403/F (zitiert im genannten Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes), vom 31. Juli 1996, 95/13/0220, Slg. NF. Nr. 7.111/F, vom 9. Juli 1997, 95/13/0289, vom 23. Mai 2000, 97/14/0167, vom 20. Dezember 2000, 99/13/0223, Slg. NF. Nr. 7.569/F, vom 25. Jänner 2001, 95/15/0074, und zuletzt vom 24. Juni 2004, 2001/15/0113, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass (nur) in Fällen, in denen die im Gesetz festgeschriebenen Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos) Bedacht zu nehmen ist.

Wird das in § 47 Abs. 2 EStG 1988 normierte Tatbestandselement der Weisungsgebundenheit durch den Ausdruck "sonst" in § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 beseitigt (oder im Verständnis des oben referierten hg. Erkenntnisses vom 23. April 2001, 2001/14/0054, "hinzugedacht"), dann kann sich der Ausdruck "alle" in derselben - auf die gesetzliche Definition des steuerrechtlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG verweisenden - Vorschrift damit (primär) nur auf das verbleibende gesetzliche Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers beziehen. Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen eines Unternehmerrisikos oder einer als "laufend" zu erkennenden Lohnzahlung, kann in einer dem Gesetzeswortlaut verpflichteten Auslegung Bedeutung für die Verwirklichung des Tatbestandes des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nur noch in solchen Fällen zukommen, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht klar zu erkennen wäre.

Hievon wird in aller Regel aber nicht auszugehen sein, weil die Frage nach der Eingliederung des tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft weiterhin nach jenem zu Punkt 4.1. referierten Verständnis von diesem Tatbestandsmerkmal zu beantworten ist, zu dem der Verwaltungsgerichtshof in seiner bisherigen Rechtsprechung gefunden hat. Nach diesem Verständnis wird dieses für die Erfüllung des Tatbestandes der Einkünfteerzielung nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 notwendige Merkmal 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 wird, 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. Mit der Erzielung von Einkünften aus Vergütungen im Sinne des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 werden zufolge der Qualität dieser Vorschrift als *lex specialis* gegenüber anderen Einkünfteerzielungstatbeständen diese nämlich - wie dies der Verwaltungsgerichts-

hof schon in seinem bereits zitierten Erkenntnis vom 26. November 2003, 2001/13/0219, so entschieden hat - durch eine solche Tätigkeit rechtlich verdrängt, welche durch einen Steuerpflichtigen in seiner Eigenschaft als Gesellschafter jener Gesellschaft gegenüber erbracht wird, an der er im Sinne des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 wesentlich beteiligt ist."

In Punkt 4.1. des zitierten Erkenntnisses wird hinsichtlich des Kriteriums der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes folgende Ansicht wiedergegeben:

"4. 1. Die Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft hat der Verwaltungsgerichtshof in einem funktionalen Verständnis dieses Begriffes mit einer auf Dauer angelegten kontinuierlichen Leistung des Gesellschafters entweder in der Geschäftsführung oder im operativen Bereich der Gesellschaft als verwirklicht angesehen.

Das Überwiegen der Tätigkeit im operativen Bereich der Gesellschaft über die Aufgaben der Geschäftsführung hat der Verwaltungsgerichtshof mit der Begründung als bedeutungslos beurteilt, dass die Bestimmung des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 an den Inhalt der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten und an seine handelsrechtliche Stellung nicht anknüpft, weshalb der Annahme einer Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft auch der Umstand nicht entgegen steht, dass der Gesellschafter nicht handelsrechtlicher Geschäftsführer der Gesellschaft ist. Im hg. Erkenntnis vom 26. November 2003, 2001/13/0219, hat der Verwaltungsgerichtshof entschieden, dass es der Beurteilung der Einkünfte als solcher nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht entgegensteht, wenn die Art der Tätigkeit, würde sie nicht der Gesellschaft erbracht werden, sonst eine andere Qualifizierung der daraus erzielten Einkünfte, etwa als solcher nach § 22 Z. 1 EStG 1988, geböte.

Vor dem Hintergrund des funktionalen Verständnisses vom Begriff der Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft wurden in der genannten Judikatur den Sachverhaltskomponenten der Anwesenheit des Gesellschafters in den Betriebsräumlichkeiten der Gesellschaft, der Vorgabe eines festen Arbeitsplatzes und einer festen Arbeitszeit und des Unterworfenseins unter betriebliche Ordnungsvorschriften keine Bedeutung zugebilligt und wurde ausgesprochen, dass es der Eingliederung des tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht entgegensteht, wenn dem Geschäftsführer in den Räumlichkeiten der Gesellschaft kein Büro eingeräumt ist, wenn er die Tätigkeit für das Unternehmen nicht in dessen Räumlichkeiten verrichtet und Geschäftsführungsfunktionen auch für andere Kapitalgesellschaften übernommen hat. Auch eine größere Entfernung des Wohnsitzes oder des Ortes einer weiteren Betätigung des Geschäftsführers vom Sitz der Gesellschaft hat der Gerichtshof der Eingliederung des tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft als nicht hinderlich beurteilt."

Entsprechend diesen im zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes getroffenen Ausführungen haben bei der Überprüfung der Voraussetzungen einer Erzielung von Einkünften nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerwagnisses und des laufenden Anfallens einer Entlohnung in den Hintergrund zu treten. Entscheidende Bedeutung kommt vielmehr dem Umstand zu, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist.

Dieses für die Erfüllung des Tatbestandes der Einkünfteerzielung nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 notwendige Merkmal wird nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs 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 wird, 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 10.11.2004, 2003/13/0018).

Da der Gesellschafter-Geschäftsführer seit 1994 mit der Führung der Geschäfte der Bw. betraut ist, kann von einer auf Dauer angelegten kontinuierlichen Leistung des Gesellschafter-Geschäftsführers für die Bw. ausgegangen werden. Dementsprechend kann dessen Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Bw. nicht ernstlich in Frage gestellt werden.

Die Argumente der Bw., hinsichtlich des Tragens eines Unternehmerwagnisses durch den Gesellschafter-Geschäftsführer sowie dessen Weisungsungebundenheit sind daher mangels rechtlicher Relevanz nicht geeignet die Dienstnehmereigenschaft des Gesellschafter-Geschäftsführers im Sinne der zitierten gesetzlichen Vorschriften in Zweifel zu ziehen.

Die dem Gesellschafter-Geschäftsführer gewährten Vergütungen verwirklichen den Tatbestand des § 22 Zif. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 und sind gemäß § 41 Abs. 3 FLAG sowie § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1998 in die Bemessungsgrundlagen für DB und DZ einzubeziehen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 30. Dezember 2004