



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der H-GmbH, vertreten durch HN., vom 7. August 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau am Inn vom 29. Juli 2003, betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 2002 bis 31. Dezember 2002, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer bei der Berufungserwerberin durchgeführten Lohnsteuerprüfung über die Zeit vom 1. Jänner bis 31. Dezember 2002 wurde u.a. festgestellt, dass die an die zu 75 % beteiligte Geschäftsführerin bezahlten Vergütungen (S 300.000,-- = € 21.802,--) nicht in die Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einbezogen worden seien.

Auf Grund dieser Feststellung wurde mit Abgabenbescheid vom 29. Juli 2003 der auf die Geschäftsführervergütungen entfallende Dienstgeberbeitrag (€ 981,08 = S 13.500,--) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (€ 85,03 = S 1.170,--) nachgefordert.

Die dagegen vom bevollmächtigten Vertreter eingebrachte Berufung richtet sich nur gegen die Vorschreibung von DB und DZ von den Geschäftsführervergütungen des Jahres 2002. Die Belastung der Geschäftsführervergütung mit DB und DZ sei zu Unrecht erfolgt. Wie aus der beiliegenden Kopie des Verrechnungskontos eindeutig hervorgehe, seien im Jahre 2002 € 19.534,57 zur Auszahlung gebracht worden, davon hätten sich € 16.606,99 auf das Jahr

2001 bezogen und seien bereits mit einem früheren Bescheid der Beitragsvorschreibung unterzogen worden. Somit würde nur mehr der Differenzbetrag von € 2.927,58 unter die Bemessungsgrundlage für 2002 fallen, würde grundsätzlich eine DB- und DZ-Pflicht bestehen. Wenn im Jahresabschluss die für das Jahr 2002 als Verbindlichkeit eingestellte Vergütung im Prüfungszeitraum noch nicht ausbezahlt worden sei, könne sie auch nicht zur Bemessungsgrundlage gezählt werden.

Die Vergütungen an die wesentlich beteiligte Geschäftsführerin würden grundsätzlich auch nicht unter die DB- und DZ-Pflicht fallen. Dafür wäre sowohl gemäß § 41 Abs. 2 als auch gemäß § 41 Abs. 3 FLAG Voraussetzung, dass die Vergütung eine im Sinne des § 22 Z 2, 2. Teilstrich EStG sei und an eine im Sinne des § 22 Z 2, 2. Teilstrich EStG wesentlich beteiligte Person für ein Beschäftigungsverhältnis gewährt werde, das auch alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG) aufweise. Dies sei jedoch keineswegs der Fall, die Beschäftigung werde eindeutig auf Grund eines freien Dienstvertrages ausgeübt und falle somit nicht unter § 22 Z 2, 2. Teilstrich EStG. Die bestehende schriftliche Vereinbarung zwischen der Berufungswerberin und dem Mehrheitsgesellschafter enthalte ausschließlich Bestimmungen, die eine Zuordnung des Vertragsverhältnisses zu einem, einem Dienstverhältnis ähnlichen, wie es im § 47 Abs. 2 EStG umschrieben werde, ausschließen würde. Die nachfolgende beispielhafte Auflistung zeige:

- a) Es sei keine persönliche Abhängigkeit gegeben.
- b) Die Geschäftsführerin könne sich jederzeit nach eigenem Ermessen und auf eigenes Risiko durch einen geeigneten Dritten vertreten lassen und auch außenstehende Personen für die Erledigung diverser Tätigkeiten beiziehen.
- c) Sie habe das Recht, im Rahmen der übernommenen Gesamtpflicht einzelne Dienstleistungen sanktionslos abzulehnen.
- d) Sie beziehe keine Vergütung im Krankheitsfall und habe keinen Anspruch auf bezahlten Urlaub.
- e) Sie beziehe kein laufendes Gehalt, sondern eine ertragsabhängige Jahrespauschale und habe keinen Anspruch auf Sonderzahlungen oder Abfertigung.
- f) Sie habe volles Einkommensrisiko im Krankheits- und Insolvenzfall.
- g) Sie habe keinerlei arbeitsrechtliche Vertretung.
- h) Sie sei weder an Ordnungsvorschriften noch an eine vorgegebene Arbeitszeit gebunden.
- i) Sie sei vollkommen weisungsfrei im Arbeitsablauf und im arbeitsbezogenen Verhalten.
- j) Sie sei keinerlei betrieblicher Kontrolle unterworfen.
- k) Sie habe einerseits bei schlechtem Betriebsergebnis einen drastisch reduzierten Bezug und andererseits bei gutem Betriebsergebnis eine nach oben offene Bezugserhöhung.
- l) Sie agiere bei ihren Handlungen wie ein Einzelunternehmer und sie werde auch als solcher

besteuert.

m) Ihr "soziales Netz" entspreche exakt dem eines Unternehmers.

Beim gegenständlichen Vertragsverhältnis würden alle Kriterien dafür sprechen, dass es sich um einen freien Dienstvertrag handle und damit eine Einbeziehung der Vergütung in die Bemessungsgrundlage für DB und DZ ausgeschlossen sei. Die Bestimmungen des § 22 Z 2, 2. Teilstrich EStG würden keineswegs zum Ausdruck bringen, dass darunter alle Gesellschaftergeschäftsführerbezüge wesentlich beteiligter Geschäftsführer fallen würden. Hätte der Gesetzgeber dies gewollt, hätte er dies verbal zum Ausdruck bringen müssen und keineswegs hätte er die Formulierung "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" unter Hinweis auf § 47 Abs. 2 EStG in das Gesetz dezidiert aufgenommen. Der VfGH habe in seinem Erkenntnis vom 1.3.2001, G 109/00, ganz unmissverständlich die nachfolgende, maßgebliche Aussage aufgenommen: Sollten jedoch – etwa als Folge der Höhe der Beteiligung – neben der Weisungsungebundenheit auch die übrigen Merkmale eines (echten) Dienstverhältnisses nicht mehr erkennbar sein, so sei bereits einkommensteuerlich kein Fall des § 22 Z 2, Teilstrich 2 EStG 1988 und daher auch keine Abgabepflicht (DB, DZ, KommSt) gegeben. Hätte der VfGH davon ausgehen müssen, dass die verfassungsrechtlich angezweifelten Bestimmungen des FLAG so auszulegen wären, wie dies nun Verwaltung und VwGH zu tun schienen, hätte er ein im Spruch anders lautendes Urteil gefällt. Keineswegs gehe aus irgendeiner Bestimmung des EStG hervor, dass einzig und allein das Kriterium der möglichen Vergütungslosigkeit einer Tätigkeit ausschlaggebend für die Beurteilung wäre, ob es sich beim Vertragstyp um ein echtes Dienstverhältnis oder um einen freien Dienstvertrag oder einen Werkvertrag handeln würde. Wäre nämlich ausschließlich diese Komponente des Unternehmerrisikos, die einzig und allein auf eine tatsächliche und gänzliche Vergütungslosigkeit einer Tätigkeit abstelle, wirklich ausschlaggebend für die Beurteilung eines Vertragstypus, gäbe es den freien Dienstvertrag, der zweifellos nicht der DB- und DZ-Pflicht unterliege, grundsätzlich nicht. Abgesehen von der Tatsache, dass das nahezu ausschließliche Abstellen auf ein Unternehmerrisiko, das einen gänzlichen Vergütungsentfall zur Voraussetzung habe, für die Beurteilung, ob es sich um ein alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisendes Vertragsverhältnis oder um einen freien Dienstvertrag handle, der Rechtslage nicht gerecht werde, müsste das Argument, dass im gegebenen Fall auf Grund der schlechten Ertragslage bereits die Vergütung in einer Höhe gewährt werde, die kaum über dem Existenzminimum liege, Rechnung getragen werden. Somit müsste auch nach der Beurteilung von Verwaltung und VwGH-Judikatur das geforderte Unternehmerrisiko im konkreten Fall als gegeben angesehen werden. Die Vergütung von brutto € 21.802,-- ergebe nach Abzug von Sozialversicherung, Werbungskosten sowie von Einkommensteuer einen Betrag von € 12.126,--. Es sei davon auszugehen, dass der Verfassungsgerichtshof in seinem erwähnten Erkenntnis

1. die oben zitierten Aussagen in voller Kenntnis des Inhaltes der involvierten Gesetzesbestimmungen (§ 41 FLAG sowie § 22/2, 2. Teilstrich und § 47 EStG) getroffen habe und
2. in der Lage sei, den juristischen Gehalt dieser Bestimmungen zu erfassen.

Da Vergütungen auf Grund eines freien Dienstvertrages, der im gegebenen Fall zweifelsohne vorliege, keineswegs DB- und DZ-pflichtig seien, wird beantragt, die Geschäftsführervergütungen in der angeführten Höhe wieder aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 2. Oktober 2003 führte das Finanzamt ua. aus, dass der gesamte Geschäftsführerbezug 2002 am 31.12.2002 auf das Verrechnungskonto der Geschäftsführerin gebucht worden sei. Damit sei ihr der Bezug zur Verfügung gestanden. Mangels eines konkreten Zusammenhangs mit dem wirtschaftlichen Erfolg der Rechtsmittelwerberin liege es nahe, dass die Festlegung der Bezüge der Gesellschafter-Geschäftsführerin ihre Begründung in ihrem persönlichen Bedarf habe. Diese Umstände würden jedoch kein wie immer geartetes Unternehmerwagnis bilden. Weiters stehe ein Mindest-Fixbezug der Annahme eines relevanten Unternehmerwagnisses entgegen (VwGH 18.12.2001, 2001/15/0070).

Durch den Vorlageantrag vom 9. Oktober 2003 gilt das Rechtsmittel wiederum als unerledigt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Nach § 41 Abs. 2 FLAG 1967 in der seit 1.1.1994 geltenden Fassung sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Abs. 3 des § 41 FLAG bestimmt, dass der Beitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen ist. Arbeitslöhne sind 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.

Gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 fallen unter die Einkünfte aus sonstiger 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) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

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

Der Verfassungsgerichtshof hat die Behandlung von Beschwerden, die sich gegen die Einbeziehung der Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG in den Dienstgeberbeitrag nach dem FLAG richteten, abgelehnt (vgl. VfGH 9.6.1998, B 286/98 und vom 24.6.1998, B 998/98 und B 999/98) und weiters auch die Anfechtungsanträge des Verwaltungsgerichtshofes mit den Erkenntnissen vom 1.3.2001, G 109/00 und vom 7.3.2001, G 110/00 abgewiesen.

Im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1.3.2001, G 109/00, wird unter Zitierung der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis seien, im Fall der - auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführenden - Weisungsgebundenheit 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 Weisungsgebundenheit ihre Indizwirkung zur Bestimmung des durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichneten Typusbegriffes des steuerlichen Dienstverhältnisses verlieren, gehören vor allem folgende: fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, Anwendbarkeit typischer arbeitsrechtlicher Vorschriften wie Arbeits- und Urlaubsregelung, Abfertigung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz, sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegierung von bestimmten Arbeiten (vgl. dazu insbesondere VwGH 23.4.2001, 2001/14/0052, 2001/14/0054, vom 10.5.2001, 2001/15/0061 und vom 17.10.2001, 2001/13/0197).

Die rechtlichen Voraussetzungen der Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstich 2 EStG 1988 hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018, klargestellt. Danach stützt sich die Feststellung, ob "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" vorliegen, nur mehr auf die gesetzliche Definition eines steuerrechtlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG 1988. Da in dieser Legaldefinition das steuerliche Dienstverhältnis lediglich durch zwei Merkmale, nämlich die Weisungsgebundenheit einerseits und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes andererseits umschrieben ist, kommt es nach Ausklammerung der Weisungsgebundenheit nur mehr darauf an, ob diese Eingliederung in den geschäftlichen Organismus gegeben ist. **Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen eines Unternehmerrisikos 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.** Wie der Verwaltungsgerichtshof in dem angeführten Erkenntnis unter

Hinweis auf seine Vorjudikatur weiter ausgeführt hat, wird von einer Eingliederung jedoch in aller Regel auszugehen sein, weil dieses Merkmal bereits durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt wird, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird. Unerheblich ist dabei, ob der Geschäftsführer im operativen Bereich der Gesellschaft oder im Bereich der Geschäftsführung tätig ist (vgl. VwGH-Erk. 15.12.2004, 2003/13/0067).

Wie aus der Vereinbarung vom 12. Oktober 1998 hervorgeht, obliegt der Geschäftsführerin die Leitung des gesamten kaufmännischen Bereiches und die Wahrnehmung und Erfüllung aller im GmbH-Gesetz genannten Obliegenheiten eines Geschäftsführers. Sie ist verpflichtet, ihre kaufmännische Erfahrung im vollen Umfang der Berufungswerberin zur Verfügung zu stellen und die Geschäftsführungsagenden nach den Grundsätzen der Gesetzmäßigkeit und der Wirtschaftlichkeit bestmöglich zu besorgen.

Das Merkmal der Eingliederung in den Organismus des Betriebes ist durch die kontinuierliche und laut Firmenbuch bereits seit dem Jahr 1998 erfolgte Ausübung der Geschäftsführungstätigkeit gegeben.

Der im gegenständlichen Fall zur Anwendung kommende Steuertatbestand stellt nicht darauf ab, welchem Vertragstyp das Zivilrecht das konkrete Anstellungsverhältnis des Geschäftsführers zuordnet (VwGH 10.5.2001, 2001/15/0061). Im Erkenntnis vom 30.11.1999, 99/14/0264 führte der VwGH dazu aus, dass anders als ein freier Dienstvertrag ein Werkvertrag zwar gegen Einkünfte iSd § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 sprechen könne, weil es dabei darum geht, lediglich ein überschaubares Projekt für die GmbH abzuwickeln. Aufgabe des Geschäftsführers sei aber unbestritten die Geschäftsführung für einen (längereren) Zeitraum gewesen, sodass ein Dauerschuldverhältnis vorgelegen ist.

Auf den Umstand, ob die Gesellschafter-Geschäftsführerin ein Unternehmerwagnis getragen hat oder nicht, was nach der früheren Rechtsprechung des VwGH zu verneinen gewesen wäre, kommt es nach den Ausführungen des verstärkten Senates nicht mehr an (vgl. auch VwGH 23.11.2004, 2004/15/0068 u.v. 20.1.2005, 2004/14/0055). Im Erkenntnis vom 7.6.2005, 2004/14/0130 ergänzte der VwGH diese Begründung, dass daran auch die Beschwerdeausführungen nichts ändern, wonach der Geschäftsführerbezug in Relation zum Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der Beschwerdeführerin steht, der Anstellungsvertrag ("Geschäftsführer-Werkvertrag") jeweils nur auf ein Jahr geschlossen wird, und die Möglichkeit besteht, dass die Einnahmen und Ausgaben des Geschäftsführers Schwankungen unterliegen. Dazu wird noch bemerkt, dass bereits vorher der VfGH mit Beschluss vom 4.10.2004, B 714/04 u. B 838/04, die Behandlung der vorhin genannten Beschwerde abgelehnt hat.

Auf Grund dieser Feststellungen weist die Tätigkeit der wesentlich beteiligten Geschäftsführerin somit – unter Außerachtlassung der Weisungsgebundenheit – die Merkmale eines Dienstverhältnisses auf, sodass die von der Gesellschaft bezogenen Vergütungen der Geschäftsführerin als Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind.

Hinsichtlich des Zuflusses der Geschäftsführer-Bezüge im Kalenderjahr 2002 ist auf § 19 Abs. 1 EStG zu verweisen. Danach sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen, die dem Steuerpflichtigen kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahrs, zu dem sie wirtschaftlich gehören, zugeflossen sind, gelten als in diesem Kalenderjahr bezogen. Die Vorschriften über die Gewinnermittlung bleiben unberührt.

Nach Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 19 EStG 1988, Tz. 3.2 wird im Schrifttum die Meinung vertreten, dass entsprechend dem Begriff des Zufließens bloße Gutschriften in den Büchern des Arbeitgebers dann als Zahlung von Arbeitslohn an den Arbeitnehmer anzusehen sind, wenn letzterer tatsächlich über die gutgeschriebenen Beträge verfügen kann; dies wird stets der Fall sein, wenn der Arbeitnehmer den Arbeitslohn in seinem Interesse beim Arbeitgeber stehen und bei diesem gutschreiben lässt. Dem ist die Rechtsprechung gefolgt. Bei einem geschäftsführenden Gesellschafter ist die Gutschrift durch die Kapitalgesellschaft als Zufluss im Sinne des EStG anzusehen, es wäre denn, dass die Gesellschaft illiquid ist. Auch Doralt führt im Kommentar zum Einkommensteuergesetz unter § 19, Tz 30 unter "Gutschriften" aus, dass der Geschäftsführer einer GmbH grundsätzlich die tatsächliche Verfügungsmacht über die zu seinen Gunsten ausgestellten Gutschriften hat; Bezüge des Geschäftsführers fließen daher mit der Gutschrift zu, wenn die GmbH zahlungsfähig ist; ein Zufluss mit der Gutschrift erfolgt auch dann, wenn sie mit einer Gegenforderung verrechnet wird (VwGH 24.11.1970, 1573/68).

Entsprechend den obigen Kommentarmeinungen und der dort zitierten Rechtsprechung des VwGH ist bei einem geschäftsführenden Gesellschafter bereits die Gutschrift von Arbeitslohn durch die Kapitalgesellschaft als Zufluss im Sinne des EStG zu werten, es wäre denn, dass die Gesellschaft illiquid ist. Bei Liquidität des Arbeitgebers bewirkt auch eine bloße Gutschrift von Arbeitslohn, also auch die Nichtauszahlung von Arbeitslohn an die am Unternehmen beteiligte Geschäftsführerin den Zufluss. Eine Illiquidität wurde weder eingewendet, noch liegt eine solche vor. Dass der Geschäftsführerin im Kalenderjahr 2002 Vergütungen in der vom Finanzamt als Berechnungsbasis genommenen Höhe von € 21.802,-- tatsächlich zugeflossen sind, geht auch aus der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2002 der Geschäftsführerin

hervor. Sie selbst hat diesen Betrag als im Kalenderjahr 2002 zugeflossen betrachtet und der Berechnung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit zugrunde gelegt.

Die Berufung war als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 28. Juli 2005