



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat XYZ über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Dietmar Thuller, gegen die Bescheide des Finanzamtes St. Veit Wolfsberg vom 18. August 2004 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1999 bis 2001 nach in Klagenfurt durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, deren Unternehmensgegenstand die Beratung von Unternehmen und dritten Personen in wirtschaftlichen Angelegenheiten,

insbesondere im Bereich der Finanzierung sowie die Vermittlung von Versicherungen aller Art und Kapitalanlagemöglichkeiten ist.

Der Gesellschafter-Geschäftsführer ist seit der Gründung der Gesellschaft im Jahr 1997 bzw. seit der Eintragung im Firmenbuch am 25. Februar 1998 mit der alleinigen Geschäftsführung der Bw. betraut.

Nach einer den Zeitraum 1. Jänner 1999 bis 31. Dezember 2001 umfassenden Lohnsteuerprüfung setzte das Finanzamt gegenüber der Bw. Dienstgeberbeitrag in Höhe von insgesamt € 3.531,29 und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von insgesamt € 378,76 für die Bezüge des im Prüfungszeitraum jeweils zu mehr als 50 % am Stammkapital beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers fest.

Begründend führte das Finanzamt aus, dass gemäß § 41 Abs. 1 FLAG den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten hätten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen würden. Dienstnehmer seien gemäß § 41 Abs. 2 leg.cit. Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des EStG 1988 stünden, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988. Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG sei der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne (Überschreitung der Freigrenzen durch Hinzurechnung des Geschäftsführerbezuges) zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden seien, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen würden oder nicht (Beitragsgrundlagen). Arbeitslöhne seien Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b des EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 des EStG 1988. Da die Verpflichtung zur Entrichtung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag auf Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 grundsätzlich abziele, seien von den Vergütungen zu Recht der Dienstgeberbeitrag und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nachverrechnet worden.

In der dagegen erhobenen Berufung führte die Bw. aus, dass es sich bei den der Besteuerung unterworfenen "Geschäftsführerbezügen" um Provisionen des Einzelunternehmens des Gesellschafter-Geschäftsführers handle. Aus diesen Gründen ersuche die Bw. die vorgeschriebenen Beiträge mit Null festzusetzen.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung ab und verwies begründend auf die Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wonach Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung dann erzielt würden, wenn – bezogen auf die tatsächlich

vorzufindenden Verhältnisse – feststehe, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer zufolge einer kontinuierlichen und über einen längeren Zeitraum andauernden Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in den Organismus des Betriebes seiner Gesellschaft eingegliedert sei. Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers sei gegeben, wenn der Abgabepflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bilde und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausübe. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spreche für diese Eingliederung, wobei es beispielsweise auf einen jährlichen neuen Abschluss eines "Werkvertrages" nicht ankomme. Der Annahme einer Eingliederung in den betrieblichen Organismus stehe es nicht entgegen, wenn die mit der Geschäftsführung betraute Person lediglich die essentiellen Führungsentscheidungen treffe und die Besorgung des "täglichen Betriebes" anderen Personen überlasse. Das Merkmal der Eingliederung des Gesellschafter-Geschäftsführers in den betrieblichen Organismus der Bw. sei amtsbekannt. Die Behauptung in der Berufung, dass die Geschäftsführerbezüge als Provisionen des Einzelunternehmens erklärt worden seien, gehe ins Leere, diese zugeflossenen Bezüge seien richtigerweise als sonstige selbständige Einkünfte in den Jahren 1999 bis 2001 erklärt worden. Da nach den tatsächlich vorzufindenden Verhältnissen die an den Gesellschafter-Geschäftsführer ausbezahlten Gehälter bzw. sonstigen Vergütungen die Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 darstellen würden, seien diese in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag miteinbezogen und nachversteuert worden.

Die Bw. stellte den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

In der mündlichen Berufungsverhandlung vor dem unabhängigen Finanzsenat führte der Gesellschafter-Geschäftsführer aus, dass niemals die Auszahlung eines fixen Geschäftsführergehaltes an ihn beabsichtigt gewesen sei. So wie bereits bei einer vorher bestehenden Firma sei es beabsichtigt gewesen, die Einnahmensituation ausschließlich auf Provisionsbasis zu gestalten. Da der Gesellschafter-Geschäftsführer jedoch monatliche Fixkosten aus seinem Hausbau zu tragen gehabt habe, habe er sich als Geschäftsführer Akontozahlungen anweisen lassen, nämlich S 30.000,00 monatlich, damit sei der Höchststrahmen für Geschäftsführer von S 50.000,00 nicht ausgeschöpft worden. Diesen Akontozahlungen mussten jedoch jeweils entsprechende Provisionsansprüche gegenüber stehen. Der Gesellschafter-Geschäftsführer verwies auf einen Geschäftsführervertrag vom 25. Feber 1998, welchen er in Ablichtung zum Akt vorlegte. Dazu befragt, warum dieser Geschäftsführervertrag im gesamten bisherigen Verwaltungsverfahren noch nicht angeführt

bzw. vorgelegt worden sei, antwortete der Gesellschafter-Geschäftsführer, dass bis dato von Seiten der Finanzverwaltung niemand danach gefragt habe. Wohl aber sei der Geschäftsführervertrag am 29. Juni 2004 im Zuge des Kommunalsteuer-Festsetzungsverfahrens an die zuständige Gemeinde vorgelegt worden. Hinsichtlich des tatsächlichen Bestandes des Geschäftsführervertrages in den streitgegenständlichen Jahren führte der Gesellschafter-Geschäftsführer die weiteren Gesellschafter der Gesellschaft sowie einen ausgeschiedenen ehemaligen Gesellschafter an, welche darüber Auskunft geben könnten. Ein weiteres Indiz, dass der Geschäftsführervertrag schon seit 1998 existiere, sei auch der Briefkopf, welcher noch die alte Firmenadresse ausweise. Hinsichtlich des Umstandes, dass bei der Bw. die Abrechnung auch gegenüber dem Gesellschafter-Geschäftsführer auf Provisionsbasis erfolgt sei, führte der Gesellschafter-Geschäftsführer zwei ehemalige Mitarbeiter an. Hinsichtlich seines Einzelunternehmens führte der Gesellschafter-Geschäftsführer aus, dass dieses den selben Tätigkeitsbereich wie die Bw. habe, nämlich die Vermögensberatung, Wertpapierdienstleistung sowie die Vermittlung von Versicherungsverträgen und Finanzierungen. Weiters legte der Gesellschafter-Geschäftsführer eine Provisionsabrechnung für Dezember 1999 in Ablichtung zum Akt vor. Mit dieser Provisionsabrechnung, welche den Gesellschafter-Geschäftsführer selbst betraf, solle belegt werden, dass den angeführten Akontozahlungen auch tatsächliche Provisionen gegenüber standen. Befragt, wie er es sich erklären könne, dass in allen drei streitgegenständlichen Jahren die vom Gesellschafter-Geschäftsführer als Akontozahlungen bezeichneten Beträge als Geschäftsführervergütungen unter Abzug eines 6%igen Betriebsausgabenpauschales in den Steuererklärungen einbekannt worden seien, und darüber hinaus bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb als Einzelunternehmer nicht aufgeschienen seien, führte der Gesellschafter-Geschäftsführer aus: Es sei richtig, dass auch er die Zahlungen stets als Geschäftsführerentschädigungen bezeichnet habe. Die steuerliche Verbuchung sei nicht seine Angelegenheit gewesen, er habe steuerlich ein so genanntes "Halbwissen". Er könne sich nicht erklären, warum die steuerliche Vertretung die aktenkundige Vorgangsweise bei den Steuererklärungen gewählt habe. Der Gesellschafter-Geschäftsführer legte weiters die Ablichtung einer "Abrechnung" betreffend 1999 vor, in welcher er seine Akontozahlungen von monatlich S 30.000,00 ebenfalls als Geschäftsführerentschädigung bezeichnete. Diese Abrechnung habe er seiner steuerlichen Vertretung überreicht. Darin sei die Begründung für die Vorgangsweise der steuerlichen Vertretung gelegen. Zur Kommunalsteuerfrage führte der Gesellschafter-Geschäftsführer noch aus, dass diese noch offen sei und von der Erledigung der gegenständlichen Berufung abhängen. Der Gesellschafter-Geschäftsführer beantragte im

Hinblick auf obiges Vorbringen, der Berufung stattzugeben und die an ihn ausbezahlten Beträge nicht dem Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu unterziehen.

Der Amtsvertreter führte in der mündlichen Berufungsverhandlung aus, dass nach Ansicht des Finanzamtes jede Art von Vergütung an den Geschäftsführer, auch wenn diese aus Provisionen resultiere, dem Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu unterziehen sei. Es liege aus der Sicht des Amtsvertreters ein klarer diesbezüglicher Sachverhalt vor. Der Amtsvertreter beantragte, die Berufung abzuweisen.

Der vom Gesellschafter-Geschäftsführer im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung vorgelegte Geschäftsführervertrag ist mit "25.2.1998" datiert und wurde sowohl für die Gesellschaft wie auch für den Geschäftsführer durch den Gesellschafter-Geschäftsführer unterfertigt. Er lautet wie folgt:

	"§ 1 Geschäftsführung und Vertretung
--	---

Der Geschäftsführer ist berechtigt und verpflichtet, die Gesellschaft nach Maßgabe der Gesetze, des Gesellschaftsvertrages und einer etwaigen Geschäftsführungsordnung allein zu vertreten und die Geschäfte der Gesellschaft alleine zu führen. Weisungen der Gesellschafterversammlung sind zu befolgen, soweit Vereinbarungen in diesem Vertrag nicht entgegenstehen.

Der Geschäftsführer hat die ihm obliegenden Pflichten mit der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmanns unter Wahrung der Interessen der Gesellschaft zu führen.

	§ 2 Einzelne Aufgaben
--	------------------------------

Dem Geschäftsführer obliegt die Leitung und Überwachung des Unternehmens im Ganzen. Sind mehrere Geschäftsführer bestellt, so teilen sie sich die ihnen obliegenden Aufgaben.

	§ 3 Dienstleistung
--	---------------------------

Der Geschäftsführer hat seine Arbeitskraft und seine Kenntnisse sowie seine Erfahrungen der Gesellschaft in angemessenem Umfang zur Verfügung zu stellen.

An bestimmte Arbeitszeiten ist der Geschäftsführer dabei nicht gebunden.

	§ 4 Treuepflichten,
--	----------------------------

	Betriebsgeheimnisse
--	----------------------------

Der Geschäftsführer ist verpflichtet, Dritten gegenüber strengstes Stillschweigen über alle Angelegenheiten der Gesellschaft zu bewahren. Diese Pflicht besteht auch nach Beendigung der Geschäftsführertätigkeit fort.

	§ 5 Bezüge des Geschäftsführers
--	--

Der Geschäftsführer ist selbständig nach dem GSVG und erhält für seine Tätigkeit ein kein festes monatliches Gehalt.

Für seine Tätigkeit wird der Geschäftsführer auf eine höhere Stufe der Karriereleiter von der Gesellschaft eingestuft und wird nur nach der gültigen Provisionsregelung bezahlt.

Der Geschäftsführer hat jedoch die Möglichkeit bis zu 50.000,-- ATS als Vorschuß auf die zu erwartende Provision zu erhalten. Dieser Vorschuß muß mit den Provisionen jedoch gegengerechnet werden.

Das Entgelt bzw. Provision wird am jeweiligen Monatsletzten auf ein noch zu benennendes Konto des Geschäftsführers ausbezahlt. Die Provisionsstufe bzgl. Karriereleiter soll in angemessenen Zeitabständen der allgemeinen Entwicklung der wirtschaftlichen Gegebenheiten, insbesondere des Geldwertes, überprüft und gegebenenfalls angepasst werden. Am Ende eines jeden Geschäftsjahres ist die Angemessenheit zu überprüfen.

Ferner erhält der Geschäftsführer eine Stufendifferenzdifferenz in Höhe von 1,0 ATS von allen Provisionen aller Mitarbeiter nach der geltenden Einheitenregelung.

	§ 6 Spesen, Aufwendungsersatz
--	--------------------------------------

Trägt der Geschäftsführer im Rahmen seiner ordnungsgemäßen Geschäftsführertätigkeit Kosten, Aufwendungen oder Reisespesen, so werden diese nach den jeweils steuerlich zulässigen Höchstsätzen von der Gesellschaft erstattet. Der Geschäftsführer muss seine Auslagen belegen können, soweit dafür üblicherweise Belege erteilt werden. Im übrigen reichen Eigenbelege aus, und zwar z. B. für Telefon und Trinkgelder.

Der Geschäftsführer hat Anspruch auf Benutzung eines gesellschaftseigenen Dienstwagens angemessenen Typs. Der Geschäftsführer ist berechtigt, diesen Kraftwagen auch für private Zwecke zu nutzen.

	§ 7 Altersversorgung
--	-----------------------------

Die Gesellschaft behält sich vor, jederzeit zu Gunsten des Geschäftsführers eine Altersversorgung abzuschließen.

	§ 8 Urlaub
--	-------------------

Da der Geschäftsführer keinem Angestelltenverhältnis unterliegt, erhält er auch keinen bezahlten Jahresurlaub. Der Zeitpunkt und die Dauer des Urlaubs sind mit dem weiteren Geschäftsführer, sofern einer bestellt ist, abzustimmen.

	§ 9 Dauer
--	------------------

Die Tätigkeit des Geschäftsführers beginnt mit der Eintragung der Gesellschaft.

Der Vertrag wird auf unbestimmte Zeit geschlossen. Der Vertrag ist jederzeit aus wichtigem Grund kündbar.

	§ 10 Schlussbestimmungen
--	---------------------------------

Die vertraglichen Vereinbarungen ergeben sich erschöpfend aus diesem Vertrag.

Vertragsänderungen bedürfen der Schriftform. Eine Befreiung von der Schriftform durch mündliche Vereinbarung ist unwirksam.

Die Ungültigkeit einzelner Bestimmungen berührt nicht die Rechtswirksamkeit des Vertrages im Ganzen. Anstelle der unwirksamen Vorschrift ist eine Regelung zu vereinbaren, die der wirtschaftlichen Zwecksetzung der Parteien am ehesten entspricht.

Erfüllungsort und ausschließlicher Gerichtsstand ist der Sitz der Gesellschaft.

Dieser Vertrag tritt mit Eintragung der Gesellschaft in Kraft."

Die vom Gesellschafter-Geschäftsführer in der mündlichen Berufungsverhandlung vorgelegte "Abrechnung" umfasst die Monate Januar bis Dezember 1999. Die Abrechnung weist jeweils monatlich einen Anspruch des Gesellschafter-Geschäftsführer aus, welcher sich aus den Teilpositionen "Eigenumsatz", "Direkter FK-Umsatz", "FK1-Umsatz", "Struktur Umsatz", "Sa/Wi/Fi Umsatz" sowie "Geschäftsführerentschädigung" zusammensetzt. Die Teilposition "Geschäftsführerentschädigung" ist über alle Monate des Jahres 1999 mit jeweils S 30.000,00 ausgewiesen.

Die gleichfalls in der mündlichen Berufungsverhandlung vor dem unabhängigen Finanzsenat vorgelegte Provisionsabrechnung des Gesellschafter-Geschäftsführers für Dezember 1999

schlüsselt dessen Provisionsansprüche nach Geschäftsfällen auf und weist als "Gesamt Provision" einen Betrag von S 79.622,29 aus, weiters als "Gesamt Stornoreserve" einen Betrag von S 10.825,92 und schließlich als "Gesamt Auszahlung" aus den Provisionen einen Betrag von S 68.796,37 aus. In der vom Gesellschafter-Geschäftsführer vorgelegten "Abrechnung" für das Jahr 1999 ist für den Monat Dezember unter dem Punkt "Gesamtauszahlung" ein Betrag von S 98.796,37 ausgewiesen.

Den Einkommensteuerakten des Gesellschafter-Geschäftsführers ist zu entnehmen, dass dieser in den berufungsgegenständlichen Jahren 1999, 2000 und 2001 jeweils die unter der Bezeichnung "Geschäftsführerentschädigung" ausbezahlten Beträge als Einkünfte aus selbständiger Arbeit, unter Abzug eines Betriebsausgabenpauschales von 6%, in seinen Steuererklärungen auswies. Vom Finanzamt wurden die Einkünfte aus selbständiger Arbeit des Gesellschafter-Geschäftsführers erklärungskgemäß mit S 338.400,00 (1999), S 310.200,00 (2000) und S 84.600 (2001) veranlagt. Über diese Einkunftsart hinaus wies der Gesellschafter-Geschäftsführer in allen drei Streitjahren gesondert Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Versicherungsmakler aus.

Der Senat hat erwogen:

Nach der gesetzlichen Bestimmung des § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 (FLAG) haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Gemäß § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 anzuwendenden Fassung BGBl. Nr. 818/1993 sind Dienstnehmer alle 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 EStG 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG idF BGBl. Nr. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Absatz 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.

Die Regelung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Beitragsgrundlage zu erheben ist, findet sich in § 57 Abs. 4 HKG idF BGBl. Nr. 958/1993 bzw.

§ 57 Abs. 7 und 8 HKG idF BGBl. Nr. 661/1994, für Zeiträume ab 1. Jänner 1999 in § 122 Abs. 7 und 8 WKG 1998.

§ 41 FLAG definiert also die beitragspflichtigen Bezüge und soll gleichzeitig eine klare Abgrenzung von den beitragsfreien Bezügen gewährleisten. Auf Grund der gesetzlichen Bestimmung ist folglich bei den beitragspflichtigen Arbeitslöhnen von zwei Gruppen von Bezügen auszugehen:

- Arbeitslöhne, die an Dienstnehmer im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 gewährt werden.
- Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 (zweiter Teilstrich), die an Personen gewährt werden, die an Kapitalgesellschaften wesentlich beteiligt sind.

Gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 (zweiter Teilstrich) 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) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Der Verfassungsgerichtshof hat in den Erkenntnissen G 109/00 und G 110/00 jeweils vom 1.3.2001, mit dem die Anfechtungsanträge des Verwaltungsgerichtshofes auf (teilweise) verfassungswidrige Aufhebung einiger Gesetzesbestimmungen des EStG 1988, des FLAG sowie des KommStG 1993 im Zusammenhang mit der Dienstgeberbeitrags- und Kommunalsteuerpflicht der an wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer gewährten Tätigkeitsvergütungen abgewiesen wurden, 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. Ebenso hat der Verfassungsgerichtshof aufgezeigt, dass dies insbesondere für die Merkmale der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens und des Fehlens des Unternehmerwagnisses nicht zutrifft.

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH werden Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer Ges.m.b.H. dann erzielt, wenn – bezogen auf die tatsächlich vorzufindenden Verhältnisse – feststeht,

- dass der Gesellschafter-Geschäftsführer 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.

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 (vgl. VwGH 22.9.2000, 2000/15/0075, 30.11.1999, 99/14/0270 und 27.7.1999, 99/14/0136), fixer Arbeitsort (vgl. VwGH 30.11.1999, 99/14/0226), arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit (vgl. VwGH 24.2.1999, 98/13/0014), Anwendbarkeit typisch arbeitsrechtlicher Vorschriften, wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz (vgl. VwGH 26.4.2000, 99/14/0339, und 27.1.2000, 98/15/0200), sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegation von bestimmten Arbeiten (vgl. VwGH 26.4.2000, 99/14/0339).

Der VwGH ging in dem Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, in einem nach § 13 Abs. 1 Z 1 VwGG gebildeten ("verstärkten") Senat von der oben angeführten Rechtsprechung insoweit ab, dass er die Feststellung, ob "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" vorliegen, nur mehr auf die gesetzliche Definition des steuerrechtlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG 1988 stützt. Da in dieser Legaldefinition das steuerrechtliche 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 (vgl. auch Erkenntnis des VwGH vom 20.1.2005, 2004/14/0147).

Nach dem Erkenntnis des VwGH 23.4.2001, 2001/14/0054, ist die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss (vgl. Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zur

Einkommensteuer und Körperschaftsteuer 21, § 19 Anm. 72f). Die Judikatur des VwGH ist von einem funktionalen Verständnis des Begriffes der Eingliederung des Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der GmbH geprägt.

Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben des Gesellschafters entweder in der Geschäftsführung oder im operativen Bereich der Gesellschaft spricht für die Eingliederung (vgl. VwGH 21.12.1999, 99/14/0255, 27.1.2000, 98/15/0200, 26.4.2000, 99/14/0339 und 10.11.2004, 2003/13/0018). Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis des (angeführten) verstärkten Senates vom 10.11.2004, 2003/13/0018 unter Hinweis auf seine Vorjudikatur betont, dass von einer Eingliederung in aller Regel auszugehen sein wird, 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 15.12.2004, 2003/13/0067).

Diese Eingliederung erscheint im vorliegenden Fall jedenfalls als gegeben. Der Gesellschafter-Geschäftsführer war seit der Gründung der Gesellschaft im Jahr 1997 bzw. seit der Eintragung in das Firmenbuch im Jahr 1998 durchgehend mit der Geschäftsführung betraut. Die vom Gesellschafter-Geschäftsführer ausgeübte Geschäftsführertätigkeit ist somit auf Dauer angelegt.

Was die Tätigkeitsverpflichtung des Gesellschafter-Geschäftsführers anlangt, so war sie nicht auf die Abwicklung eines konkreten (überschaubaren) Projektes abgestellt. Der umfassende Aufgabenbereich des Gesellschafter-Geschäftsführers in den berufsgegenständlichen Jahren ist dem von der Bw. vorgelegten Geschäftsführervertrag, dessen Echtheit vom Senat nicht angezweifelt wird, zu entnehmen.

Die Tatsache, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer seit der Gründung der Gesellschaft durchgehend als Geschäftsführer der Bw. tätig ist, lässt im Sinne des funktionalen Verständnisses des Begriffes der Eingliederung auf seine faktische Eingliederung bei Erfüllung der von ihm persönlich übernommenen Tätigkeitsbereiche in den betrieblichen Ablauf zu schließen und zwar sowohl in zeitlicher, örtlicher als auch in organisatorischer Hinsicht. Der Inhalt der dem Gesellschafter-Geschäftsführer auferlegten Verpflichtungen ist eine auf Dauer angelegte Leistungserbringung. Die Arbeitsleistung im Rahmen eines Dauerschuldverhältnisses entspricht grundsätzlich der in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 angesprochenen Betätigung.

In der vorliegenden Berufungsangelegenheit ist im Sinne des Erkenntnisses des VwGH vom 10.11.2004, 2003/13/0018 die Eingliederung des Gesellschafter-Geschäftsführers in den betrieblichen Organismus der Bw. klar zu erkennen. Auf die Umstände, ob der Gesellschafter-Geschäftsführer ein Unternehmerwagnis getragen habe und ob er laufend entlohnt worden sei oder nicht, kommt es nach den Ausführungen des verstärkten Senates nicht mehr an (vgl. VwGH 23.11.2004, 2004/15/0068).

Hinsichtlich des Vorbringens der Bw., wonach es sich bei den der Besteuerung unterworfenen "Geschäftsführerbezügen" um Provisionen des Einzelunternehmens des Gesellschafter-Geschäftsführers handle, ist zunächst auf den unmissverständlichen Inhalt des vorgelegten Geschäftsführervertrages vom 25. Feber 1998 einzugehen. Der Gesellschafter-Geschäftsführer, dem gemäß § 2 die "Leitung und Überwachung des Unternehmens im Ganzen" obliegt, wird für seine Tätigkeit gemäß § 5 auf eine "höhere Stufe der Karriereleiter" eingestuft und erhält ferner eine "Stufendifferenzdifferenz" (wörtliches Zitat aus dem Geschäftsführervertrag) in Höhe von 1,0 ATS von allen Provisionen aller Mitarbeiter nach der geltenden Einheitenregelung.

Alleine aus diesen Bestimmungen des Geschäftsführervertrages ist bereits zu erschließen, dass die Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers mit Bezügen, die über der sonstigen Gewährung von Provisionen an einen Mitarbeiter lagen, abgegolten wurde.

Wenn die Bw. in der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat noch die Provisionsabrechnung des Gesellschafter-Geschäftsführers für Dezember 1999 vorlegte, so ist dieser Provisionsabrechnung als "Gesamt Auszahlung" aus den Provisionen ein Betrag von S 68.796,37 zu entnehmen. Wie in der "Abrechnung" für die Monate Januar bis Dezember 1999 ausgewiesen, wurden an den Gesellschafter-Geschäftsführer für den Monat Dezember 1999 insgesamt jedoch S 98. 796,37 ausbezahlt. Die Differenz von S 30.000,-- entfiel somit zweifelsfrei auf die in dieser "Abrechnung" ausgewiesene monatliche Geschäftsführerentschädigung.

Den vorgelegten Unterlagen ist kein Hinweis zu entnehmen, dass sich der Betrag von monatlich S 30.000,-- auf weitere Tätigkeiten des Gesellschafter-Geschäftsführers als Provisionär bezog. Vielmehr erscheint durch die von der Bw. vorgelegten Abrechnungen die Bezugssituation des Gesellschafter-Geschäftsführers in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer eindeutig in Höhe der unter dem Titel "Geschäftsführerentschädigung" ausbezahlten Beträge nachgewiesen.

Auch aus der Bezeichnung des monatlichen Betrages von S 30.000,-- als "Geschäftsführerentschädigung" in der "Abrechnung" für Januar bis Dezember 1999, welche – wie in der mündlichen Berufungsverhandlung vorgebracht – vom Gesellschafter-Geschäftsführer selbst stammt, muss nach Ansicht des Senates geschlossen werden, dass der Auszahlungstitel eben die Vergütung für die Tätigkeit als Geschäftsführer der Gesellschaft war.

Die Argumentation des Gesellschafter-Geschäftsführers vor dem Berufungssenat, wonach er steuerlich nur über ein "Halbwissen" verfüge und er sich nicht erklären könne, warum die steuerliche Vertretung die aktenkundige Vorgangsweise – nämlich Erklärung der Bezüge als Einkünfte aus selbständiger Arbeit unter Abzug eines 6%igen Betriebsausgabenpauschales – gewählt habe, konnte bei dieser Sachlage für den Standpunkt der Bw. nichts beitragen.

Im Hinblick darauf, dass der Senat die Echtheit bzw. den Bestand des vorgelegten Geschäftsführervertrages für den Berufszeitraum nicht in Zweifel zog, konnte auf die Einholung der Beweise verzichtet werden, welche der Gesellschafter-Geschäftsführer zum diesbezüglichen Nachweis in der mündlichen Berufungsverhandlung anbot. Aus der Zugrundelegung des Geschäftsführervertrages für die Entscheidungsfindung des Senates ergab sich in Verbindung mit den ebenfalls vorgelegten Urkunden, nämlich der "Abrechnung" für Januar bis Dezember 1999 sowie der Provisionsabrechnung für Dezember 1999, weiters, dass auch das ergänzende Beweisanbot (Befragung zweier ehemaliger Mitarbeiter) hinsichtlich des Umstandes, dass bei der Bw. die Abrechnung auch gegenüber dem Gesellschafter-Geschäftsführer auf Provisionsbasis erfolgt sei, nicht wahrzunehmen war. Der diesbezügliche Sachverhalt erschien dem Senat bereits durch die vorgelegten Schriftstücke zweifelsfrei nachgewiesen.

Im Lichte der vorstehenden Erwägungen erschien die vom Finanzamt erfolgte Unterwerfung der als "Geschäftsführerentschädigung" an den Gesellschafter-Geschäftsführer ausbezahlten Beträge unter die Beitragspflicht für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag der Sach- und Rechtslage entsprechend.

Die Berufung war als unbegründet abzuweisen.

Klagenfurt, 16. November 2005