



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der K-GmbH, vertreten durch R., vom 19. Dezember 2002, gegen den Bescheid des Finanzamtes Vöcklabruck vom 25. November 2002, betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 2001, 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 1997 bis 31. Dezember 2001 wurde festgestellt, dass die an den zu 75 % beteiligten Geschäftsführer bezahlten Vergütungen (S 384.254,-- 1997, S 349.492,-- 1998, S 108.791,-- 1999, S 180.396,-- 2000 und S 194.646,-- 2001) 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 25. November 2002 der auf die Geschäftsführervergütungen entfallende Dienstgeberbeitrag (€ 4.586,82) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (€ 473,32) nachgef ordert.

Dagegen wurde durch den bevollmächtigten Vertreter fristgerecht berufen. Die Rechtsansicht des Finanzamtes werde nicht geteilt. Der Gesellschafter-Geschäftsführer sei Unternehmer und schulde der GmbH keinesfalls seine Arbeitskraft, sondern nur seine Leistung. Er sei

organisatorisch nicht eingebunden. Er trage keine Verpflichtung zur persönlichen Leistungserbringung. Sein Unternehmerrisiko schlage sich dadurch nieder als seine Leistungsentschädigung abhängig vom erwirtschafteten Ergebnis sei. Dies sei auch durch betragsmäßig unterschiedliche Leistungsentgelte nachgewiesen. Der wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer sei weisungsfrei. Seine Leistung könne er nach freier Zeiteinteilung und freier Ortswahl der Erfüllung erbringen. Er unterliege keinem Konkurrenzverbot. Das Auftragsverhältnis sei schriftlich erfolgt und unterliege ausdrücklich keinen kollektivvertraglichen Bestimmungen. Urlaubsansprüche, Abfertigungsansprüche und anderweitige Rechte aus einem Dienstverhältnis seien ausgeschlossen. Es bestehne kein Arbeitslosenanspruch. Aus den angeführten Gründen sei ein Dienstverhältnis nicht zu begründen.

Aus dem vorgelegten Geschäftsführervertrag vom 10.6.1991 geht hervor, dass als Entgelt ein monatlicher Betrag von brutto S 7.000,-- vereinbart wurde, welcher monatlich im vorhinein auszuzahlen sei und zwölfmal im Jahr gebühre. Zusätzlich zum Entgelt seien dem Geschäftsführer sämtliche mit seiner Geschäftsführung verbundenen Spesen, Barauslagen etc. zu vergüten.

Im ergänzenden Schreiben vom 8.4.2003 führte der bevollmächtigte Vertreter aus, dass nach ständiger Rechtsprechung des VwGH die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus dann gegeben sei, wenn der Geschäftsführer seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben müsse. Tatsächlich unterscheide sich im gegenständlichen Fall die Einbindung des Gesellschafter-Geschäftsführers von den Dienstnehmern dadurch, dass er seine Tätigkeit keineswegs nur im Interesse der Firma ausüben müsse, sondern durchaus andere Tätigkeiten, wenngleich branchenfremde, ausüben hätte können. Diese Unterscheidung sei wesentlich und nicht wie bei Dienstnehmern durch das Angestelltengesetz bzw. Kollektivverträge normiert. Hinsichtlich des Unternehmerwagnisses seien die tatsächlich ausbezahlten Geschäftsführerentschädigungen mit dem Gehalt eines Angestellten mit gleichen Fähigkeiten und Arbeitsjahren nicht zu vergleichen, denn diese wären viel höher als das durchschnittliche Monatsnettoeinkommen von ATS 12.000,-- (1997) des Gesellschafter-Geschäftsführers. Wenn eine Entschädigung teilweise unter dem gesetzlichen Existenzminimum in Österreich liege (z.B. 2001) müsse dies zwingend als Wagnis betrachtet werden.

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 für die Jahre bis 1998 § 57 Abs. 7 und 8 des Handelskammergegesetzes (HKG) und für die folgenden Jahre § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergegesetzes 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 - 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 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 Teilstrich 2 EStG 1988 hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018, klargestellt. Nach den Entscheidungsgründen des genannten Erkenntnisses kommt bei der Frage, ob Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 erzielt werden, entscheidende Bedeutung dem Umstand zu, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert 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 mit dem Gesellschafter-Geschäftsführer am 22.11.2002 aufgenommenen Niederschrift hervorgeht, obliegt ihm die Durchführung sämtlicher Arbeiten wie Kundenwerbung, Auftragsbeschaffung, Auftragsabwicklung, Personalaufnahme, Auftragsfinanzierung usw.. Das Merkmal der Eingliederung in den Organismus des Betriebes ist durch die kontinuierliche und bereits seit dem Jahr 1989 erfolgte Ausübung der Geschäftsführungstätigkeit gegeben. Selbst wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer noch in weiteren Unternehmen leitend tätig gewesen wäre, wäre dies für die Einstufung einer Tätigkeit eines Geschäftsführers unter die Bestimmungen des § 22 Z 2 Teilstrich 2 nicht ausschlaggebend gewesen (VwGH 26.2.2004, 2001/15/0192). Bemerkt wird, dass auch Dienstnehmer in mehreren Dienstverhältnissen stehen können.

Nach der früheren Rechtsprechung des VwGH wäre im vorliegenden Fall auch kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis beim Geschäftsführer vorgelegen, weil ihm laut Vertrag ein Fixbezug plus Spesenersatz zustand (vgl. VwGH-Erk. v. 30.4.2003, Zi. 2001/13/0153). Darauf kommt es nach den Ausführungen des verstärkten Senates des Verwaltungsgerichtshofes aber nicht mehr an (vgl. auch VwGH 23.11.2004, 2004/15/0068, 22.12.2004, 2003/15/0056).

Auf Grund dieser Feststellungen weist die Tätigkeit des wesentlich beteiligten Geschäftsführers somit – unter Außerachtlassung der Weisungsgebundenheit – die Merkmale eines Dienstverhältnisses auf, sodass die von der Gesellschaft bezogenen Vergütungen des Geschäftsführers als Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 in die

Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind.

Die Berufung war als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 20. April 2005