



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofrat Dr. Anna Maria Radschek und die weiteren Mitglieder Hofrat Dr. Georg Zarzi, KR Oswald Heimhilcher, Wirtschaftskammer Wien und Mag. Robert Steier, Arbeiterkammer Wien über die Berufungen der Bw., vom 14. November 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 8/16/17 vom 30. Oktober 2007 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Kalenderjahre 2003 bis 2005 nach der am 11. Mai 2009 in Anwesenheit des Vertreters der Berufungswerberin, Rechtsanwalt Dr. Norbert Schopf, und des Vertreters der Amtspartei ADir. Christian Huber in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob für die Bezüge der Gesellschafter-Geschäftsführer (Ges-Gf) DB und DZ zu entrichten ist, weil diese Bezüge zu Einkünften im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 führen.

Geschäftsführer der Bw. ist bzw. war R., der an dem Unternehmen der Berufungswerberin (Bw). zu 29% beteiligt ist und N. der am Unternehmen der Bw. bis 5. Juni 2007 zu 13% beteiligt war. Für die Geschäftsführerbezüge sind im Zeitraum 2003 bis 2005 weder Dienstgeberbeitrag noch der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag bezahlt worden. Die Geschäftsführerbezüge betrugen laut Ergebnis der durchgeführten Außenprüfung und der eingesehenen Lohnkonten, Bilanzen und Aufzeichnungen im Jahre 2003 € 127.252,17, im

Jahre 2004 € 137.000,00 und im Jahre 2005 € 109.737,60. Mit Bescheiden vom 30. Oktober 2007 setzte das Finanzamt, den Prüfungsfeststellungen folgend den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unter Einbeziehung der Geschäftsführerbezüge fest.

Gegen diese Bescheide wurde innerhalb offener Frist das Rechtsmittel der Berufung erhoben und wie folgt ausgeführt:

Die Geschäftsführer Herr R. sowie Herr N. üben ihre Tätigkeiten ausschließlich im Rahmen ihres Einzelunternehmens aus und werden daher rein erfolgsorientiert honoriert.

Die Geschäftsführerbezüge werden somit leistungsabhängig verrechnet und darüber hinaus abhängig von der Liquidität der Gesellschaft ausbezahlt. Die Geschäftsführer üben somit ihre Tätigkeit voll selbständig aus und tragen somit auch das volle Unternehmerrisiko.

Die Geschäftsführer nehmen ihre Tätigkeit darüber hinaus nach freier Zeiteinteilung und nach Bedarf wahr.

Vereinbarungen über fixe Arbeitszeiten, über einen fixen Arbeitsort etc. sind daher nicht vorhanden. Die Honorare unterliegen den Bestimmungen der Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft.

Sollte das Finanzamt über unsere Berufung nicht im eigenen Wirkungskreis entscheiden wollen, beantragen wir die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat.

In der am 11. Mai 2009 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wiederholten die Parteien ihre bisherigen Vorbringen

Über die Berufung wurde erwogen:

Die eingangs wiedergegebenen Prüfungsfeststellungen ergeben sich aus der Aktenlage und blieben im übrigen unwidersprochen. Diese können daher als unstrittig dem gegenständlichen Berufungsverfahren zu Grunde gelegt werden.

Für die Geschäftsführerbezüge bei Vorliegen einer wesentlichen Beteiligung (mehr als 25%) ist wie folgt auszuführen:

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

§ 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. I Nr. 818/1993, normiert u.a.:

Dienstnehmer im Sinne der Regelungen betreffend den Dienstgeberbeitrag sind 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 idF StRefG 1993, BGBl. I Nr. 818/1993 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 (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.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Judikatur ausführt, ist § 41 Abs. 2 FLAG dahingehend auszulegen, dass der Verweis auf § 22 Z 2 EStG 1988 lediglich den zweiten Teil (Teilstrich) der letztgenannten Bestimmung erfasst.

§ 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 normiert u.a.:

Unter die Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit fallen nur 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 Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25 % beträgt.

§ 47 Abs. 2 EStG 1988 normiert u.a.:

Ein Dienstverhältnis liegt 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 steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

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

Zur Auslegung der in der Vorschrift des § 41 Abs. 2 und 3 FLAG angeführten Bestimmung des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 wird auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes

vom 23.4.2001, 2001/14/0054 und 2001/14/0052, vom 10.5.2001, 2001/15/0061, und vom 18.7.2001, 2001/13/0063, verwiesen.

Wie den Gründen der genannten Erkenntnisse entnommen werden kann, werden Einkünfte nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer GmbH dann erzielt, wenn - bezogen auf die tatsächlich vorzufindenden Verhältnisse - feststeht,

dass der Ges-Gf 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.

Im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1. März 2001, G 109/00, wird unter Anführung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Anzeichen 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 eine feste Arbeitszeit, ein fester Arbeitsort, die arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, Anwendbarkeit typischer arbeitsrechtlicher Vorschriften, wie Arbeits- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegation von bestimmten Arbeiten (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 24.10.2002, 2002/15/0160).

Insgesamt stellt somit das in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 für wesentlich beteiligte Gesellschafter normierte Vorliegen der sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses - abgesehen vom hinzuzudenkenden Merkmal der Weisungsgebundenheit - vor allem auf das Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft ab, während die Kriterien des Fehlens des Unternehmerwagnisses und des laufenden Anfallens

einer Entlohnung - laut jüngster, revidierter Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. November 2004, 2003/13/0018 - in den Hintergrund zu treten haben.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitsgebers ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für die Eingliederung (vgl. die Erkenntnisse vom 21. Dezember 1999, 99/14/0255, vom 27. Jänner 2000, 98/15/0200, vom 26. April 2000, 99/14/0339 und vom 23. April 2001, 2001/14/0054).

Im vorliegenden Fall war Herr R. für die Bw als Geschäftsführer tätig und vertritt diese selbständig seit 21. Dezember 2002. Dem Gf oblag somit "die Leitung und Überwachung des Unternehmens im Ganzen". Dass der Gf. die Geschäftsführeragenden seit Jahren wahrnimmt wurde nicht bestritten und ist in Anbetracht der oben zitierten Judikatur ausreichend für die Bejahung der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Bw.

Vor dem Hintergrund des vom VwGH vertretenen funktionalen Verständnisses vom Begriff der Eingliederung in den Organismus des Betriebes ist durch die unbestritten kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung für den Geschäftsführer das Merkmal der Eingliederung ohne Zweifel gegeben.

Die in der Berufung vorgebrachten Argumente der erfolgsabhängigen Honorierung und Ausbezahlung abhängig von der Liquidität der Gesellschaft, somit des Vorliegens eines Unternehmensrisikos, der Verrichtung der Arbeit nach freier Zeiteinteilung und des Fehlens von Vereinbarungen über fixe Arbeitszeiten und einen fixen Arbeitsort gehen mangels rechtlicher Relevanz ins Leere. Ausschlaggebend ist, dass der Gf tatsächlich und ohne Unterbrechung als Geschäftsführer tätig war.

Für die Geschäftsführerbezüge bei Vorliegen einer Beteiligung in der Höhe von 25 % oder weniger ist wie folgt auszuführen:

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG ist ein Dienstverhältnis weiter anzunehmen, wenn bei einer Person, die an einer Kapitalgesellschaft nicht wesentlich im Sinne des § 22 Zi. 2 EStG, die Voraussetzungen des § 25 Abs. 1 Zi. 1 lit. b vorliegen.

Gemäß § 25 Abs. 1 lit. b sind Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit (Arbeitslohn) Bezüge und Vorteile von Personen, die an Kapitalgesellschaften nicht wesentlich im Sinne des § 22 Zi. 2 EStG 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 gesellschaftsvertragsrechtlicher Sonderbestimmungen fehlt.

Hinsichtlich der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Bw. darf auf die obigen Ausführungen und die zitierte Judikatur verwiesen werden. Auch Herr N. hat die Bw. seit 21. Dezember 2002 selbständig vertreten. Dem Gf oblag somit "die Leitung und Überwachung des Unternehmens im Ganzen". Dass der Gf. die Geschäftsführeragenden seit Jahren wahrnimmt wurde nicht bestritten.

Die Verpflichtung zur Entrichtung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag für die Bezüge des Geschäftsführers gemäß § 25 Abs. 1 lit. b gründet sich daher wegen Vorliegens eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG auf die zitierte Bestimmung des § 41 Abs. 2 und 3 FLAG.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 15. Mai 2009