



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der S-GmbH, vertreten durch G-GmbH., vom 12. Mai 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Braunau Ried Schärading vom 26. April 2004, betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 2000 bis 31. Dezember 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer bei der Berufungswerberin durchgeführten Lohnsteuerprüfung über die Kalenderjahre 2000 bis 2003 wurde festgestellt, dass die an den wesentlich (75 %) beteiligten Geschäftsführer bezahlten Vergütungen nicht in die Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einbezogen worden seien. Auf Grund dieser Feststellungen wurde mit den Abgabenbescheiden vom 26. April 2004 u.a. der auf seine Bezüge entfallende Dienstgeberbeitrag (€ 1.177,30 für 2000, € 1.234,78 für 2001, € 2.025,32 für 2002 und € 2.481,67 für 2003) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (€ 117,73 für 2000, € 117,99 für 2001, € 175,53 für 2002 und € 209,56 für 2003) nachgefordert.

Die von der bevollmächtigten Vertreterin eingebrachte Berufung richtet sich dagegen, dass trotz der von der Rechtsmittelwerberin behaupteten Unternehmereigenschaft des Geschäftsführers die gesamten von ihm bezogenen Entgelte in die Bemessungsgrundlage für

den DB und DZ einbezogen worden seien. Laut den im Rahmen der Abgabenprüfung vorgelegten Unterlagen verteile sich das zugeflossene Gesamtentgelt des Geschäftsführers für die geprüften Jahre wie folgt:

Art des Bezuges lt. Vertrag	2000	2001	2002	2003
Geschäftsf. Grundbezug	8.720,00 €	9.000,00 €	9.000,00 €	9.000,00 €
Erfolgsbeteiligung für Gf	0,00 €	0,00 €	12.013,52 €	15.960,00 €
Gesamtbezug für Geschäftsführung	8.720,00 €	9.000,00 €	21.013,52 €	24.960,00 €
Entgelt für sonstige Leistungen als Techniker	17.442,22 €	18.439,58 €	23.993,66 €	30.188,19 €
Gesamtbezug (verustet)	26.162,22 €	27.439,58 €	45.007,18 €	55.148,19 €

Gegenüber den Feststellungen und Folgerungen des UFS in der Berufungsentscheidung vom 24. Juni 2003 für die Jahre 1997 bis 1999 sei für den neuen Prüfungszeitraum insoweit eine Änderung eingetreten, als im zugrunde liegenden Vertrag zwischen der Rechtsmittelwerberin und dem Geschäftsführer zwischen der Tätigkeit als Geschäftsführer einerseits und der Tätigkeit als Techniker andererseits sowohl sachlich als auch tariflich unterschieden werde. Wenn sich die Finanzbehörde trotz umsatzsteuerlicher Veranlagung der Gesamtbezüge des Geschäftsführers nicht dazu bekenne, dass Unternehmereigenschaft auch für Zwecke der betreffenden Lohnnebenkosten anzunehmen sei, so entnehme die bevollmächtigte Vertreterin der maßgeblichen Judikatur, dass eine neben der eigentlichen Geschäftsführungstätigkeit ausgeübte Arbeit und deren angemessene Vergütung keine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft erfordere. Diese (technische) Tätigkeit könne nämlich auch – jedoch vermutlich zu höheren Preisen – als Fremdleistung zugekauft werden und sei daher mit einer in größeren Unternehmen üblichen Fremdleistung vergleichbar. Die "Früchte" aus dieser Tätigkeit könnten keinesfalls mit der Geschäftsführung in Verbindung gebracht werden und könnten auch keine Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG darstellen. Diese Art von Kosten der Kapitalgesellschaft, die betriebswirtschaftlich auch als Unternehmerlohn einzustufen sei, wäre mit anderen "Entgelten" des Geschäftsführers, wie z.B. die Verrechnung einer angemessenen Gebäudemiete oder Zinsen für ein Gesellschafterdarlehen vergleichbar. Aus diesem Grunde sei auch bei der Einkommensteuererklärung und der Veranlagung eine Aufteilung der Einkünfte in

solche aus Selbständiger Arbeit und solche aus Gewerbebetrieb durchgeführt worden. In der Berufungsentscheidung des UFS sei nicht darauf eingegangen worden, dass der Geschäftsführer aus umsatzsteuerlicher Sicht jahrelang als Unternehmer eingestuft und aus der Sicht des FLAG eine Unternehmereigenschaft vehement verneint worden sei. Die Begriffsbestimmung "Unternehmer" finde sich jedoch ausschließlich und deckungsgleich im § 2 UStG und § 3 KommStG. Auf die Judikaturänderung des BFH, welche im Einklang mit der neueren Rechtsprechung des EuGH stehe, sei hingewiesen (SWK S 426 vom 10.4.2004). Die Berufungswerberin stufe die Gesamttätigkeit des Geschäftsführers nach wie vor als unternehmerisch ein, müsse aber auf Basis der Argumente der Berufungsentscheidung vom 24. Juni 2003 und der unverständlichen Judikatur für Zwecke der Bemessungsgrundlage für DB und DZ kompromissweise derzeit die "Besteuerung" des der Geschäftsführung zurechenbaren Entgeltsanteiles akzeptieren. Daher sei nur jener Teil der Bezüge, welcher auf die Tätigkeit als Techniker entfalle, Grundlage der Berufung. Der darauf entfallende DB betrage € 4.052,86, der DZ € 348,23.

Im vorgelegten Geschäftsführungsvertrag (in der Fassung ab 1.1.2001) wird im § 4 das Entgelt wie folgt geregelt:

- (1) Grundhonorar: Das Honorar für die zu erbringende Leistung als Geschäftsführer ist als Jahreshonorar zu sehen und beträgt für den Geschäftsführungsanteil € 9.000,-- p.a. excl. Umsatzsteuer p.a.
- (2) Erfolgsbeteiligung: Es besteht zwischen den Vertragspartnern Einverständnis darüber, dass das Gesamthonorar erfolgsorientiert zu bemessen ist.....
- (3) Außer dem für die Geschäftsführung dotierten Honorar erfolgt eine auf Stundenleistung beruhende Vergütung für die sonstigen Leistungen, insbesondere als Techniker, welche zu einem angemessenen Stundenhonorar von derzeit € 20,-- pro produktiver Stunde berechnet wird.

Der Auftragnehmer kann grundsätzlich über den Zeitpunkt der Auszahlung nach Maßgabe der Liquiditätslage des Unternehmens frei verfügen. Bis auf weiteres wird eine monatliche Akontierung wie bisher im Sinne des § 19 (2) Z 1 a UStG 1994 (Entstehung der Steuerschuld bei Anzahlungsregelung) zuzüglich gesetzlicher Umsatzsteuer durchgeführt.

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 v. 9.6.1998, B 286/98 u.v. 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 Delegation 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. 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).

Nach dem VwGH-Erkenntnis vom 26.4.2000, 99/14/0339, setzt die vorhin erwähnte Gesetzesbestimmung nicht voraus, dass die wesentlich beteiligten Beschäftigten die Geschäftsführerfunktion ausüben. Dass der hier betroffene Mehrheitsgesellschafter nicht nur Aufgaben der Geschäftsführung wahrgenommen, sondern überwiegend im operativen Bereich der GmbH Tätigkeiten eines Technikers ausgeübt hat, steht nach den VwGH-Erk. v. 26.11.2003, 2001/13/0219 u.v. 28.5.2002, 2001/14/0169 einer Übernahme der in der oben genannten Judikatur erarbeiteten Grundsätze im Berufungsfall nicht entgegen, weil die Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG und die Vorschrift des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 auf die Art der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten nicht abstellen. Entscheidend für die Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 ist das Vorliegen einer Beschäftigung des wesentlich Beteiligten für die Gesellschaft, welche die oben wiedergegebenen, von der Judikatur der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechtes entwickelten Kriterien erfüllt (vgl. VwGH-Erk. v. 19.12.2001, 2001/13/0151). Die Ausführungen zur Trennbarkeit der verschiedenen Tätigkeitsbereiche des Geschäftsführers vermögen der Berufung daher von vornherein nicht zum Erfolg zu verhelfen. Von einer Vergleichbarkeit einer Tätigkeitsvergütung mit der "Verrechnung einer angemessenen Gebäudemiete oder Zinsen für ein Gesellschafterdarlehen" kann keinesfalls die Rede sein.

Das Merkmal der Eingliederung in den Organismus des Betriebes ist durch die kontinuierliche und laut Firmenbuch bereits seit dem Jahr 1997 erfolgte Ausübung der Geschäftsführungs- und Technikertätigkeit gegeben. Im gegenständlichen Fall ist Inhalt der dem Geschäftsführer Herrn S. auferlegten Verpflichtung nicht die Abwicklung eines konkreten (überschaubaren)

Projektes, sondern eine auf Dauer angelegte Leistungserbringung gewesen. Die Arbeitsleistung im Rahmen eines Dauerschuldverhältnisses entspricht grundsätzlich – im Gegensatz zu jener im Rahmen eines Werkvertrages – der in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 angesprochenen Betätigung (vgl. VwGH-Erk. v. 27.6.2000, 2000/14/0066). Der im gegenständlichen Fall zur Anwendung kommende Steuertatbestand stellt nämlich nicht darauf ab, welchem Vertragstyp das Zivilrecht das konkrete Anstellungsverhältnis der wesentlich beteiligten Person zuordnet (Erk. v. VwGH v. 10.5.2001, 2001/15/0061).

Dadurch dass § 22 Z 2 EStG ausdrücklich die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 EStG) aufweisende Beschäftigung gewährt werden, den Einkünften aus selbständiger Arbeit zuweist, kommt die Einkunftsart des § 23 EStG hier nicht zum Tragen. In Bezug auf die Umsatzsteuer besteht für den Geschäftsführer das Wahlrecht, entweder als Unternehmer (mit Umsatzsteuerpflicht und 1,8 % Vorsteuerpauschale) oder als Nichtunternehmer behandelt zu werden. Unbestritten ist, dass eine Person, die Einkünfte aus "Selbständiger Arbeit" im Sinne des § 22 EStG bezieht, als Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes gelten kann. Dem Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen unterliegen neben bestimmten Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und Umsatzsteuerpflicht würden einander ausschließen) ab 1994 auch Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG, somit auch umsatzsteuerpflichtige Vergütungen. Dass die Umsatzsteuerpflicht von wesentlich beteiligten Personen keinen Einfluss auf die Dienstgeberbeitragspflicht hat, geht auch aus dem Artikel "Das Steuer- und Sozialversicherungsverhältnis der GmbH-Geschäftsführer – wie es (derzeit) wirklich ist" von Werner Sedlacek in SWK-Heft 28/2005, hervor.

Im Übrigen wird auf die Ausführungen in der über den Prüfungszeitraum 1997 – 1999 ergangenen Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 24. Juni 2003, RV/1096-L/02, verwiesen.

Die Berufung war als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 14. November 2005