



GZ. RV/0895-S/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Herbert Weiß, gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2000 und 2001 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 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

Im Ergebnis einer im Unternehmen der Bw durchgeführten Lohnsteuerprüfung stellte der Prüfer in seinem Bericht bzw. den Beilagen ua. fest, dass an den wesentlich beteiligten Geschäftsführer, Hrn. SH, Bezüge in gleich bleibender Höhe (2000: S 720.000;

2001: S 720.000) ausbezahlt worden seien. Den Geschäftsführer treffe kein Unternehmerwagnis und er sei in der Art eines Arbeitnehmers tätig.

Der Prüfer vertrat die Ansicht, dass der "Alleingesellschafter" aus seiner Geschäftsführertätigkeit demnach Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 erziele, weshalb er im Sinne der Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG 1967 Dienstnehmer sei.

Das Finanzamt schloss sich der Auffassung des Prüfers an und setzte mit den angefochtenen Bescheiden vom 5. August 2002 von den Geschäftsführerbezügen den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag entsprechend fest.

Dagegen wurde fristgerecht Berufung erhoben und zwar mit folgender Begründung:

Die Bescheidbegründung sei unrichtig, da der Geschäftsführer nicht Alleingesellschafter, sondern nur zu 75 % beteiligt sei. Das fehlende Unternehmerwagnis stelle nur ein Merkmal dar. Der Verwaltungsgerichtshof verlange drei Merkmale, die organisatorische Eingliederung, das Fehlen eines Unternehmerwagnisses und eine regelmäßig laufende Entlohnung. Sollte auch nur eines dieser Merkmale fehlen, so sei kein vergleichbares Dienstverhältnis gegeben. Im gegenständlichen Falle fehle es an der laufenden monatlichen Entlohnung. Unter laufend sei nach der Judikatur des VwGH eine monatliche Zahlung zu verstehen. Die Vergütung an den Geschäftsführer werden ausschließlich 2x jährlich und zwar Ende Juni und Ende Dezember mittels Banküberweisung auf das Geschäftskonto seines Einzelunternehmens bezahlt. Ein weiteres Kriterium sei die organisatorische Eingliederung in den Betrieb. Der Geschäftsführer betreibe ein Einzelunternehmen (Schlosserei-Service und Reparaturdienst) mit 2 Dienstnehmern und Jahresumsätzen von S 1,7 bis S 2,7 Millionen. Im Rahmen dieses Einzelunternehmens betreibe er auch die Geschäftsführung. Die halbjährlichen Zahlungen werden als Nebeneinnahmen des Einzelunternehmens erfasst. Der Geschäftsführer benütze das Firmenfahrzeug (Pkw) seines Einzelunternehmens (die GmbH besitze keinen Pkw) und in den übrigen Aufwendungen würden sich Büro- und Verwaltungskosten der GmbH und der Einzelfirma vermischen, welche der GmbH nicht verrechnet würden. Es fehle daher mindestens an einem weiteren Merkmal außer der Weisungsgebundenheit.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zunächst ist auf die Beteiligungsverhältnisse an der berufungswerbenden Gesellschaft einzugehen:

Der Geschäftsführer SH war bis 9/2001 mit 25 %, danach mit 75 % an der Gesellschaft beteiligt. Im Gesellschaftsvertrag (Vertragspunkt VII. 7.) und im "Nachtrag zum

Gesellschaftsvertrag vom 02.01.1997" war eine Sperrminorität zugunsten des alleingeschäftsführenden Gesellschafters SH vereinbart. Der Erwerb der weiteren 50 % erfolgte durch Annahme eines unbefristeten Abtretungsangebotes vom 18.12.1996.

Den Dienstgeberbeitrag haben gemäß § 41 Abs. 1 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 (FLAG) alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Die gesetzliche Grundlage für die Erhebung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag findet sich für die Streitjahre in § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (WKG), der seinerseits auf § 41 FLAG verweist.

Gemäß § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Bundesgesetzes BGBI. 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.

Nach § 47 Abs. 2 EStG 1988 in der ab dem Jahr 1994 anzuwendenden Fassung ist ein Dienstverhältnis auch dann anzunehmen, wenn bei einer Person, die an einer Kapitalgesellschaft nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 beteiligt ist, die Voraussetzungen des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b vorliegen.

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) auch Bezüge und Vorteile von Personen, die an Kapitalgesellschaften nicht wesentlich 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 gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmungen fehlt.

Gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus 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.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG ist der Beitrag des Dienstgebers 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 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.

Aus den angeführten Bestimmungen ergibt sich, dass die Bezüge von Geschäftsführern, die - wie im Berufungsfall – für einen Teil des Streitzeitraumes an der Kapitalgesellschaft nicht wesentlich beteiligt, aber auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmungen nicht weisungsunterworfen sind (§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988), unter den gleichen Voraussetzungen dem Dienstgeberbeitrag (allenfalls dem Zuschlag) zu unterziehen sind, wie die Bezüge wesentlich beteiligter Geschäftsführer. Es kann daher zur Auslegung des im Berufungsfall strittigen Tatbestandsmerkmals "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Auslegung der in der Vorschrift des § 41 Abs. 2 und 3 FLAG angeführten Bestimmung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 zurückgegriffen werden (vgl. VwGH 24.09.2003, 2001/13/0258, und die dort zitierte Rechtsprechung).

Im Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, eines verstärkten Senates ist der Verwaltungsgerichtshof von seiner umfangreich zitierten Vorjudikatur (beginnend mit dem Erkenntnis vom 23. April 2001, 2001/14/0054) abgegangen und hat dies wie folgt begründet:

" 3. 3. All diesen Entscheidungen legte der Verwaltungsgerichtshof die Rechtsanschauung zu Grunde, dass Einkünfte nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer GmbH dann erzielt werden, 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 weder das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen noch jenes der Schwankungen ins Gewicht fallender nicht überwälzbarer Ausgaben trifft und*
 - dass er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhält.*
-

5. Eine Überprüfung der Rechtsanschauungen, die der Verwaltungsgerichtshof zu den Voraussetzungen einer Erzielung von Einkünften nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 in der referierten Judikatur geäußert hat, gibt dazu Anlass, die bisher vertretene Rechtsauffassung dahin zu revidieren, dass in Abkehr von der Annahme einer Gleichwertigkeit der oben genannten Merkmale die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerwagnisses und des laufenden Anfallens einer Entlohnung in den Hintergrund zu treten haben und entscheidende Bedeutung vielmehr dem Umstand zukommt, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist."

a) Eingliederung in den geschäftlichen Organismus:

Für die Frage der Eingliederung ist auch die zeitliche Komponente der zu beurteilenden Tätigkeit von Bedeutung (zB VwGH 16.09.2003, 2003/14/0057; 22.12.2004, 2004/15/0082).

In dem bereits oben zitierten Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, hat der VwGH seine bisherige Rechtsprechung zu diesem Thema wie folgt dargestellt:

" 4. 1. Die Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft hat der Verwaltungsgerichtshof in einem funktionalen Verständnis dieses Begriffes mit einer auf Dauer angelegten kontinuierlichen Leistung des Gesellschafters entweder in der Geschäftsführung oder im operativen Bereich der Gesellschaft als verwirklicht angesehen.

Das Überwiegen der Tätigkeit im operativen Bereich der Gesellschaft über die Aufgaben der Geschäftsführung hat der Verwaltungsgerichtshof mit der Begründung als bedeutungslos beurteilt, dass die Bestimmung des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 an den Inhalt der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten und an seine handelsrechtliche Stellung nicht anknüpft, weshalb der Annahme einer Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft auch der Umstand nicht entgegen steht, dass der Gesellschafter nicht handelsrechtlicher Geschäftsführer der Gesellschaft ist. Im hg. Erkenntnis vom 26. November 2003, 2001/13/0219, hat der Verwaltungsgerichtshof entschieden, dass es der Beurteilung der Einkünfte als solcher nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht entgegensteht, wenn die Art der Tätigkeit, würde sie nicht der Gesellschaft erbracht werden, sonst eine andere Qualifizierung der daraus erzielten Einkünfte, etwa als solcher nach § 22 Z. 1 EStG 1988, geböte.

Vor dem Hintergrund des funktionalen Verständnisses vom Begriff der Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft wurden in der genannten Judikatur den Sachverhaltskomponenten der Anwesenheit des Gesellschafters in den Betriebsräumlichkeiten der Gesellschaft, der Vorgabe eines festen Arbeitsplatzes und einer festen Arbeitszeit und des Unterworfenseins unter betriebliche Ordnungsvorschriften keine Bedeutung zugebilligt und wurde ausgesprochen, dass es der Eingliederung des tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht entgegensteht, wenn dem Geschäftsführer in den Räumlichkeiten der Gesellschaft kein Büro eingeräumt ist, wenn er die Tätigkeit für das Unternehmen nicht in dessen Räumlichkeiten verrichtet und Geschäftsführungsfunktionen auch für andere Kapitalgesellschaften übernommen hat. Auch eine größere Entfernung des Wohnsitzes oder des Ortes einer weiteren Betätigung des Geschäftsführers vom Sitz der Gesellschaft hat der Gerichtshof der Eingliederung des tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft als nicht hinderlich beurteilt."

Im gegenständlichen Fall betreibt der Geschäftsführer am gleichen Ort ein Einzelunternehmen. Für die Benutzung der maschinellen Anlagen und des Büros der Einzelfirma wird von der Gesellschaft eine monatliche Miete an das Einzelunternehmen geleistet (siehe G+V "Raummieten" sowie Nachschau anlässlich der Neuaufnahme der Bw).

Durch die unbestritten kontinuierlich über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung ist für den Gesellschafter-Geschäftsführer das Merkmal der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der berufungswerbenden Gesellschaft zweifelsfrei gegeben. Dabei ist es ohne Bedeutung, ob er eine weitere Betätigung hat und ob die Bezüge aus der Geschäftsführertätigkeit als selbständige oder gewerbliche Einkünfte versteuert wurden. Zum einen besteht keine Bindungswirkung an den

Einkommensteuerbescheid des Gesellschafters und zum anderen ist die Frage der Eingliederung in den betrieblichen Organismus von der Gesellschaft aus zu betrachten.

Nach der jüngsten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (siehe die oben zitierten Erkenntnisse vom 10.11.2004 und 22.12.2004) kommt dem Tatbestandselement der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitsgebers überragende Bedeutung zu. Auch wenn damit das Schicksal der Berufung bereits entschieden ist, so ist im gegenständlichen Berufungsfall zu den weiteren Elementen folgendes festzuhalten:

b) Unternehmerwagnis:

Unternehmerwagnis liegt vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Steuerpflichtigen weitgehend von seinen unternehmerischen Fähigkeiten und seinem Fleiß sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und der Steuerpflichtige für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen muss. Dabei kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse an: Im Vordergrund dieses Merkmals steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft. Auf ein Wagnis aus der Stellung als Gesellschafter oder gar auf das Unternehmerwagnis der Gesellschaft kommt es nicht an (vgl. VwGH 31.3.2003, 2003/14/0023, mit weiteren Nachweisen).

Auf die besonderen Schwierigkeiten der Feststellung des tatsächlichen Sachverhaltes, die sich bei den in Rede stehenden Leistungsverhältnissen insbesondere aus dem dabei häufig vorzufindenden Umstand des Selbstkontrahierens ergeben, wurde bereits wiederholt in der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes hingewiesen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25.4.2002, 2001/15/0066, aber auch das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1.3.2001, G 109/00). Dieser Aspekt hat zur Folge, dass bei der Sachverhaltsfeststellung, um dem Objektivierungserfordernis hinreichend Rechnung zu tragen, der nach außen in Erscheinung tretenden tatsächlichen Abwicklung der Leistungsbeziehung die wesentliche Bedeutung beizumessen ist (vgl. VwGH 31.3.2003, 2003/14/0023).

Da der Gesellschafter-Geschäftsführer die Bezahlung seiner Bezüge frei bestimmen und gestalten kann, sind die tatsächlichen Verhältnisse entscheidend.

Die tatsächlichen Umstände zeigen, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer in den Streitjahren einen gleich bleibenden Bezug (jeweils S 720.000,00) erhalten hat.

Das Risiko ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen ist daher nicht gegeben.

Was die mit der Geschäftsführertätigkeit verbundenen Aufwendungen betrifft, so ist festzuhalten, dass der berufungswerbenden Gesellschaft Büroaufwand ("Raummieten") verrechnet wird.

Das Tragen der Sozialversicherungsbeiträge durch den Geschäftsführer begründet kein Unternehmerrisiko (vgl. VwGH 18.12.2002, 2001/13/0141, mit weiteren Nachweisen).

Auch die Übernahme von persönlichen Haftungen durch den Alleingesellschafter-Geschäftsführer für betriebliche Bankverbindlichkeiten begründet kein Unternehmerrisiko des Geschäftsführers. Die Rechtsordnung billigt der Bw als GmbH eigene Rechtspersönlichkeit zu und ermöglicht infolge des Trennungsprinzips auch steuerlich wirksame Leistungsbeziehungen zwischen dem Gesellschafter (auch Alleingesellschafter) und der Kapitalgesellschaft. Der Gesellschafter-Geschäftsführer ist solcherart nicht für den eigenen Betrieb, sondern für den der Kapitalgesellschaft und somit für einen fremden Betrieb tätig. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist das Risiko, welches der Gesellschafter-Geschäftsführer im Falle der Übernahme einer Bürgschaft für Verbindlichkeiten der Gesellschaft trägt, der Gesellschafterspäre zuzuordnen und stellt damit kein Unternehmerwagnis im Bereich der Geschäftsführungstätigkeit dar (vgl. zB VwGH 31.3.2003, 2003/14/0023, mit weiteren Nachweisen).

Auf Grund der vorliegenden Umstände ist festzustellen, dass für den Gesellschafter-Geschäftsführer im Streitzeitraum ein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko nicht bestanden hat.

c) Kontinuierliche Honorierung:

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. Erkenntnisse vom 23.4.2001, 2001/14/0054 und 2001/14/0052, vom 10.5.2001, 2001/15/0061, vom 18.7.2001, 2001/13/0072 und 2001/13/0063, und vom 18.7.2001, 2001/13/0082) steht der Annahme einer Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstich 2 EStG 1988 nicht entgegen, dass die Vergütung des Geschäftsführers ausschließlich in Form zB von vierteljährlich zufließender Zahlungen bewirkt wird, da diese Judikatur das Element laufender Lohnzahlung nicht an die Bedingung knüpft, dass die dem Geschäftsführer gewährten Vergütungen im Monatsrhythmus zufließen.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes reicht es für die Annahme einer laufenden Entlohnung (noch) aus, wenn die Geschäftsführervergütung dem Verrechnungskonto jährlich gutgeschrieben wird (vgl. zB VwGH 27.8.2002, 2002/14/0094, 18.9.2003, 2001/15/0151).

Im gegenständlichen Fall erfolgte die Auszahlung zwei Mal jährlich. Damit ist aber eine laufende Entlohnung im Sinn der oben zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung gegeben.

Die Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers wurden daher zu Recht dem Dienstgeberbeitrag sowie dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unterworfen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, 8. März 2005