



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 9

GZ. RV/2191-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid gemäß § 92 Abs. 1 lit. b BAO des Finanzamtes Eisenstadt betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 1996 bis 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt 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 Verwaltungs- 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

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

Die Geschäftsführer (GF) waren in den o.a. Streitjahren Herr A und Herr B, die jeweils einen Anteil von 50 % am Stammkapital hielten.

Bei der Bw. fand für den Prüfungszeitraum 1. Jänner 1996 bis 31. Dezember 2001 eine Prüfung der Aufzeichnungen gem. § 151 BAO in Verbindung mit § 86 EStG 1988 (Lohnsteuerprüfung) statt, wobei für den Veranlagungszeitraum 1996 bis 2000 wie folgt festgestellt wurde:

Die zu jeweils 50 % beteiligten Geschäftsführer, Herr A und Herr B, seien Dienstnehmer im Sinne des § 41 FLAG (Familienlastenausgleichsgesetz) und des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988.

Die gegen diese Feststellungen eingebrachte Berufung für die Veranlagungsjahre 1996 bis 1999 wurde von der Bw. am 8. August 2000 aus verwaltungsökonomischen Gründen zurückgenommen, da eine Änderung der Rechtsprechung der Höchstgerichte nicht in Aussicht stehe.

Am 8. März 2001 stellte die Bw. einen Antrag auf Festsetzung der Abgaben gemäß § 201 BAO mit Null S und ersuchte um Rückerstattung der zuviel entrichteten Beiträge für die Jahre 1996 bis 2000, da aufgrund der Einleitung eines Gesetzesprüfungsverfahrens (G 109/00 und G 110/00) gute Aussicht bestehé, dass die DB- und DZ-Pflicht bei Gesellschafter-GF als verfassungswidrig aufgehoben werde.

Folgende Abgaben seien somit nach Ansicht der Bw. zu Unrecht in den Jahren 1996 bis 2000 entrichtet worden (alle Beträge in Schilling):

Zeitraum	GF-Bezüge	4,5 % für DB	= DB
1-12/96	708.500	x 0,045 =	31.882
1-12/97	978.000	x 0,045 =	44.010
1-12/98	689.000	x 0,045 =	31.005
1-12/99	800.000	x 0,045 =	36.000
1-12/00	809.000	x 0,045 =	36.405
Summe	3.984.500		179.302

Zeitraum	GF-Bezüge	5,3 ? bzw. 5,2 ? für DZ	= DZ
1-12/96	708.500	x 0,0053 =	3.755
1-12/97	978.000	x 0,0053 =	5.183
1-12/98	689.000	x 0,0053 =	3.652
1-12/99	800.000	x 0,0053 =	4.240
1-12/00	809.000	x 0,0052 =	4.207
Summe	3.984.500		21.037

Die laufenden GF-Bezüge der beiden Gesellschafter-GF setzten sich in den Kalenderjahren 1996 bis 1999 wie folgt zusammen (alle Beträge in Schilling):

	1996		1997		1998		1999	
	GF A	GF B						
Jänner			45.000	45.000	35.000	5.000	47.000	12.000
Februar	45.500	12.000	45.000	45.000	50.000	12.000	50.000	10.000
März	45.000	12.500	42.000	42.000	35.000	16.000	54.000	8.000
April	46.000	10.000	45.000	45.000	60.000	10.000	55.000	12.000
Mai	43.300	11.700	43.000	43.000	40.000	8.000	50.000	10.000
Juni	45.000	12.000	45.000	45.000	50.000	16.000	58.000	11.000
Juli	48.000	13.000	44.000	44.000	35.000	10.000	45.000	8.000
August	46.000	12.500	47.000	47.000	48.000	8.000	60.000	10.000
September	45.000	11.000	43.000	37.000	44.000	15.000	58.000	12.000
Oktober	46.000	12.000	45.000	12.000	50.000	12.000	55.000	10.000
November	47.000	47.000	50.000	14.000	62.000	18.000	60.000	15.000

Dezember	49.000	49.000	50.000	15.000	40.000	10.000	70.000	20.000
Summe pro GF	505.800	202.700	544.000	434.000	549.000	140.000	662.000	138.000
<i>Summe pro Jahr</i>	708.500		978.000		689.000		800.000	

Das Finanzamt erließ daraufhin einen Feststellungsbescheid gemäß § 92 Abs. 1 lit. b BAO für die Kalenderjahre 1996 bis 2000 für DB und DZ mit der Begründung, dass zur Beitragsgrundlage für den DB und den DZ auch die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art für Personen, die an Kapitalgesellschaften zu mehr als 25 % beteiligt sind, vorausgesetzt, dass die Merkmale eines Dienstverhältnisses - ausgenommen die persönliche Weisungsgebundenheit - vorliegen.

Die Tätigkeit der Gesellschafter-GF wies die Merkmale eines Dienstverhältnisses auf. Der DB und DZ sei im Wege der Selbstberechnung zu Recht berechnet worden.

In der dagegen eingebrochenen Berufung führt die Bw. im Wesentlichen wie folgt aus:

- Der im Feststellungsbescheid vom 19. März 2001 in der Gesamtsumme angesetzte Betrag an DB und DZ möge um jenen Anteil an DB und DZ gekürzt werden, der auf die GF-Bezüge entfalle.
- Nochmals verweise die Bw. auf das laufende Gesetzesprüfungsverfahren, das der Verwaltungsgerichtshof beim Verfassungsgerichtshof mit Beschluss vom 26. September 2000 beantragt habe.
- Die Gesellschafter-GF seien nach Ansicht der Bw. "doppelt steuerlich schlecht gestellt", indem einerseits DB-, DZ- und Kommunalsteuerpflicht für die GF-Bezüge hingenommen werden müsse, ohne dass auf der anderen Seite die GF in den Genuss der lohnsteuerlichen Begünstigungen (z.B. des § 67 Abs. 1 EStG 1988) gelangen.
- Die Bw. beantrage somit den o.a. Festsetzungs- und Rückerstattungsantrag für o.a. Abgaben.

Über die Berufung wurde erwogen:

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 (Teilstreich 2) der letztgenannten Bestimmung erfasst.

§ 22 Z 2 zweiter Teilstreich 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.

Die gesetzliche Grundlage für die Erhebung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag bildet für die Streitjahre **1996 bis 1998** § 57 Abs. 7 und 8 des Handelskammergesetzes (HKG), ab **1999** § 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 Teilstreich 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 Teilstreich EStG 1988 vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer

GesmbH dann erzielt, wenn - bezogen auf die tatsächlich vorzufindenden Verhältnisse - feststeht,

- dass der Gesellschafter-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 1.3.2001, 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 - Weisungsgebundenheit 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 Weisungsgebundenheit 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 (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 24.10.2002, 2002/15/0160).

Vor dem Hintergrund der o.a. Rechtsprechung gehen die Ausführungen der Bw. ins Leere, wonach der GF keine fixen Arbeitszeiten, keinen Urlaubsanspruch sowie keine Entgeltfortzahlung im Krankheitsfalle hat und auch die Beiträge zur Sozialversicherung selbst trägt.

Für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung als Dienstverhältnis ist somit das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit maßgebend und das ist im gegenständlichen Fall jedenfalls jenes einer umfassenden Eingliederung in den betrieblichen Organismus (Vertretungskosten sind im gegenständlichen Fall von der Bw. jedenfalls nicht behauptet worden).

Denn wie im § 4 des GF-Werkvertrag vom 20. Juni 1996 schriftlich festgehalten, sind die GF für die Lenkung und Überwachung des Unternehmens voll verantwortlich und haben insbesondere für die wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Belange der Bw. Sorge zu tragen.

Weiters besteht die Tätigkeit des GF in der Erstellung von Angeboten, Kontrolle von Baustellen, der Arbeitseinteilung, der Personalüberwachung sowie den Kundenkontakten.

Für die Abgabenbehörde besteht daher kein Zweifel, dass im gegenständlichen Fall die Erbringung der persönlichen Arbeitsleistung **der** GF im Vordergrund steht und nicht das Erbringen eines konkreten Arbeitserfolges.

Die Eingliederung **der** Gesellschafter-GF in den geschäftlichen Organismus der Bw. ergibt sich aber schon dadurch, dass eine juristische Person nur durch das Tätigwerden des GF selbst handlungsfähig wird.

Daran könnte auch eine durch betriebliche Struktur weitgehende Delegierung (Vertretung) der Befugnisse nichts ändern, bleibt doch der GF jedenfalls **das** notwendige Organ der Bw.

Wie die Bw. ihre volle Handlungsfähigkeit ohne praktische Eingliederung des GF in den betrieblichen Organismus aufrechterhalten will, **ist den Berufungsausführungen nicht zu entnehmen**. Jede andere Auslegung würde nämlich bedeuten, dass im Falle der Wahl der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft diese als Steuersubjekt negiert und die Unternehmertätigkeit einer natürlichen Person fingiert würde.

Ob der Gesellschafter-GF auf Grund seiner wesentlichen Beteiligung den Geschäftsablauf bestimmen kann, ist daher in diesem Zusammenhang (wie auch aus arbeits- oder sozialversicherungsrechtlicher Sicht) ohne Bedeutung.

Ein Unternehmerrisiko, das nicht die Gesellschaft, sondern ausschließlich der GF in seiner Eigenschaft **als Geschäftsführer** und nicht als Gesellschafter zu tragen hätte, konnte die Bw. somit der Abgabenbehörde bis dato nicht konkret nachweisen bzw. glaubhaft machen. Denn das Unternehmerrisiko ist nur dann gegeben, wenn der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen, und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend selbst zu gestalten.

Eine solche maßgebliche Beeinflussung wurde aber von der Bw. nicht behauptet.

Die erforderliche tatsächliche Beeinflussung der Einnahmen- als auch der Ausgabenseite seitens des GF konnte die Bw. trotz mehrerer Vorhalte nicht nachweisen bzw. glaubhaft machen, weshalb die Abgabenbehörde davon ausgehen konnte, dass im gegenständlichen Fall die Merkmale der behaupteten Selbständigkeit aus den o.a. Gründen (**insbesondere spreche für ein Dienstverhältnis und gegen ein Unternehmerwagnis des GF der von der Bw. bekanntgegebene Tätigkeitsbereich des GF, die Zahlung von weder gewinn- noch umsatzabhängigen laufenden GF-Bezügen**) nicht im Vordergrund standen (**vgl. auch VwGH-Erkenntnis vom 20.3.2002, 2001/15/0155**).

Aus den vorgelegten GF-Bezügekonten ist unstrittig ein laufender Bezug zu entnehmen (vgl. obige Aufstellung), wie dies auch in § 7 des Werkvertrages vereinbart wurde.

Dass es sich bei den von der Bw. behaupteten vom GF selbst zu tragenden Ausgaben (z.B. Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung) um ein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis handelt, konnte die Bw. jedenfalls im gegenständlichen Verfahren der Abgabenbehörde nicht nachweisen bzw. glaubhaft machen.

Die Bw. behauptet zwar in ihrem Schriftsatz vom 30. März 2000, dass die GF-Bezüge niemals regelmäßig gewährt wurden, was aber den vorgelegten Buchungsunterlagen lt. obiger Aufstellung widerspricht.

Hinsichtlich der erfolgsabhängigen Prämien wird auf das VwGH-Erkenntnis vom 28.5.2002, 2001/14/0169, verwiesen, wonach derartige erfolgsabhängige Bezugsbestandteile auch bei leitenden Angestellten nicht ungewöhnlich sind und somit keine Besonderheit bei Gesellschafter-GF darstellt

Ein Unternehmerrisiko aufgrund ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen liegt daher ebenfalls nicht vor.

Da die Bw. der Abgabenbehörde nicht konkret erläutern konnte, wieso gerade im gegenständlichen Fall von einem *Überwiegen des Unternehmerrisikos beim GF* (nicht beim Gesellschafter) gesprochen werden müsse, konnte die Abgabenbehörde unter Ausblendung jenes "Unternehmerwagnisses", das der GF aufgrund seiner Beteiligung trägt, nicht erkennen, warum im gegenständlichen Fall der GF nicht der DB- und DZ-Pflicht aus den o.a. Gründen (d.h., dass im gegenständlichen Fall aufgrund des von der Bw. bekanntgegebenen Tätigkeitsbereichs des GF, von einer auf Dauer ausgerichteten Leistungserbringung des GF ausgegangen werden mußte) unterliegen sollten, weshalb gem. der o.a. ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein DB und DZ gem. der o.a. gesetzlichen Grundlagen zu Recht vorzuschreiben war.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 31. März 2003