



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der B-GmbH., W, vertreten durch Wolfgang Valentin, 1040 Wien, Argentinierstraße 35, vom 14. Juli 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 9., 18., und 19. Bezirk und Klosterneuburg vom 10. Juni 2003 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum 1. Jänner 1998 bis 31. Dezember 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Nach Durchführung einer Lohnsteuerprüfung im Unternehmen der berufungswerbenden Gesellschaft (Bw.) wurde dieser mit Bescheiden vom 10.6.2003 der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen nach § 41 Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) samt Zuschlägen (Handelskammerumlage) nach § 57 Abs. 7 und 8 des Handelskammergegesetzes bzw. 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergegesetzes 1998 für die ihm zunächst zu 60% und seit Februar 1999 zu 100% am Stammkapital beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer (Gf.) im Zeitraum 1998-2001 gewährten Vergütungen vorgeschrieben.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung brachte die Bw. vor, die Lohnsteuerprüfung sei unter Hinweis auf die im Prüfungszeitraum feststellbare regelmäßige Auszahlung von Bezügen auf die vorgelegten Vereinbarungen über erfolgsabhängige Geschäftsführerentlohnungen nicht eingegangen. Wie aus diesen Verträgen hervorgehe, erfolge eine erfolgsabhän-

gige Entlohnung, die sich über einen Zeitraum von mehreren Jahren erstrecke und aus heutiger Sicht auch das Jahr 2003 umfasse. Die Auszahlungen in den einzelnen Jahren seien im Rahmen dieser Vereinbarung zu verstehen und würden einer noch ausstehenden Endabrechnung unterliegen.

Die Bezüge seien über die Jahre hinweg - wenn auch nicht im Prüfungszeitraum – Schwankungen unterlegen. Sie seien am erwarteten wirtschaftlichen Erfolg des Unternehmens orientiert, weshalb laufend eine Abhängigkeit vom Unternehmenserfolg und somit ein auf den Geschäftsführerbezug durchschlagendes Unternehmerrisiko bestehe. Daran ändere auch die regelmäßige Verbuchung und Behebung von Akontobeträgen nichts. Diese Vorgangsweise sei lediglich zwecks Übersichtlichkeit und Aussagefähigkeit des Rechnungswesens gewählt worden und erfolge überdies seit dem Jahr 2002 nicht mehr.

Darüber hinaus werde an der Auslegung der gesetzlichen Bestimmung des § 22 Z. 2 EStG 1988 durch die Rechtsprechung kritisiert, dass die Formulierung "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" dahingehend verstanden werde, dass lediglich drei Merkmale (organisatorische Eingliederung, Unternehmerwagnis, regelmäßige laufende Entlohnung) gefordert würden. Das Gesetz fordere jedoch eine umfassende Abgrenzung, wobei die wesentliche Beteiligung zwar auszublenden aber im Übrigen alle Merkmale eines Dienstverhältnisses erfüllt sein müssten. Aus der Geschäftsführervereinbarung gehe hervor, dass folgende Merkmale nicht entsprechend ausgeprägt seien:

- keine Bindung an Arbeitsort
- keine Bindung an Arbeitszeit
- Vertretungsbefugnis
- kein festgesetztes Ausmaß an Arbeitszeit
- eigene Kostentragung
- keine Überstunden-, Nacht- und Feiertagszuschläge
- Das Erfordernis der persönlichen Organisation mehrere Geschäftsführungsaufträge entspreche nicht einer Eingliederung in die betriebliche Organisation.

Wenn der Gesetzgeber "sonst alle Merkmale" fordere, dürfe sich der Gesetzesanwender nicht mit einigen/wenigen/sonst nur drei Merkmalen begnügen.

Weiters werde angemerkt, dass der Gf. (Mit)Kreditnehmer für Betriebskredite sei. Der OGH habe mit Entscheidung vom 11.2.2002, 7 Ob 315/01 a ausgesprochen, dass darin eine unternehmerische Handlung zu sehen sei und damit ein Unternehmerrisiko verbunden sei.

Wie der Abgabenbehörde bekannt sei, sei der Gf. auch für ein weiteres Unternehmen als Geschäftsführer tätig und überdies maßgeblich gestalterisch in das Unternehmen seiner Frau bis zu deren Pensionierung eingebunden gewesen.

Der Gf. habe dementsprechend drei voneinander klar abgrenzbare Betriebe zu leiten gehabt. Diese Aufgabe könne nicht unter dienstnehmerähnlichen Verhältnissen erfüllt werden. Dafür sei eine unabhängige Position Voraussetzung, die es ihm ermögliche, nach eigenem Ermessen über Zeit und Einsatz zu disponieren. Insofern bestehe keine Eingliederung des Gf. in das Unternehmen der Bw. sondern eine Position, die übergeordnet zu betrachten sei. Seine Remuneration unterliege daher nicht dem DB und DZ.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Herr A war im Prüfungszeitraum zunächst zu 60% und ab Februar 1999 zu 100% an der Bw. beteiligt. Er vertrat die Bw. seit deren Bestehen bis 23.3.2006 als handelsrechtlicher Geschäftsführer (vgl. FB).

Er war in dieser Zeit mit der Geschäftsführung und Vertretung der Bw. betraut. Bei der Wahrnehmung seiner Obliegenheiten war er laut der mit der Bw. abgeschlossenen Vereinbarung weder an feste Arbeitszeiten noch an einen festen Arbeitsort gebunden und konnte sich vertreten lassen. Auch über Ausmaß und zeitliche Lagerung seines Urlaubskonsums konnte er autonom entscheiden (vgl. vorgelegte undatierte Vereinbarung zwischen der Bw. und ihrem Gf.).

Er erhielt für seine Tätigkeit regelmäßige Vergütungen in Höhe von jährlich 720.000,- S (vgl. Bericht über die Lohnsteuerprüfung, Einkommensteuererklärungen des Gf.). Die von ihm zu tragenden Ausgaben unterlagen keinen wesentlichen Schwankungen (vgl. Einkommensteuererklärungen des Gf.).

Laut Vereinbarung mit der Bw. sollte im Jahr 2003 für den Zeitraum 1998 bis 2002 eine Endabrechnung der Bezüge des Gf. unter Bedachtnahme auf die Liquidität und die Ertragslage des Unternehmens nach den in der Vereinbarung dargestellten Kriterien vorgenommen werden. Inwieweit es zu einer derartigen Abrechnung gekommen ist, lässt sich der Darstellung der Bw. nicht entnehmen, jedenfalls hatte der Gf. jedoch keine Rückzahlung der erhaltenen Vergütungen zu leisten (vgl. Verrechnungskonten des Gf. für die Jahre 2002 und 2003).

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem Firmenbuchauszug der Bw., der vorgelegten Vereinbarung des Gf. mit der Bw., den unwidersprochen gebliebenen Feststellungen der Lohnsteuerprüfung hinsichtlich der Regelmäßigkeit der Auszahlungen und der Höhe der Vergütungen, dem Vorbringen der Bw. sowie den vorgelegten Verrechnungskonten für die Jahre 2002 und 2003 hinsichtlich fehlender Rückzahlungsverpflichtung und hinsichtlich der vom Gf. zu tragenden Ausgaben aus dem Umstand, dass dieser in seinen Einkommensteuer-

erklärungen der genannten Jahre als Aufwendungen lediglich das Betriebsausgabenpauschale von 6% in Ansatz bringt. Er ist folgender rechtlicher Würdigung zu unterziehen:

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

Gemäß § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 geltenden Fassung BGBl. Nr. 818/1993 sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd § 22 Z. 2 EStG 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG idF BGBl. Nr. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z. 2 EStG 1988.

Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, wird durch § 57 Abs. 7 und 8 Handelskammergesetz idF BGBl. Nr. 661/1994 und für Zeiträume ab dem Jahr 1999 durch § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1998 normiert.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Judikatur ausführt, sind § 41 Abs. 2 und 3 FLAG dahingehend auszulegen, dass der Verweis auf § 22 Zif. 2 EStG 1988 lediglich Teilstrich 2 der letztgenannten gesetzlichen Bestimmung erfasst.

Unter Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit gemäß § 22 Zif. 2 EStG 1988 fallen (neben anderen taxativ aufgezählten Einkünften) gemäß § 22 Z. 2 Teilstrich 2 leg.cit 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. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt. Die Beteiligung durch Vermittlung eines Treuhänders oder einer Gesellschaft steht einer unmittelbaren Beteiligung gleich. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind auch die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die für eine ehemalige Tätigkeit einer Person gewährt werden, die in einem Zeitraum von zehn Jahren vor Beendigung ihrer Tätigkeit durch mehr als die Hälfte des Zeitraumes ihrer Tätigkeit wesentlich beteiligt war.

Die Bestimmung des § 47 Abs. 2 EStG 1988, auf welche die Vorschrift des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 leg. cit. zur Umschreibung der Merkmale eines Dienstverhältnisses verweist, normiert in ihrem ersten Satz, dass ein Dienstverhältnis vorliegt, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Der zweite Satz des § 47 Abs. 2 EStG 1988 umschreibt die Tatbestandsvoraussetzung des ersten Satzes dahin, dass der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft dann schuldet, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftli-

chen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in einer Vielzahl von Entscheidungen darlegte, werden vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer GmbH Einkünfte nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 dann erzielt, 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.

In seinem Erkenntnis vom 10.11.2004, Zi. 2003/13/0018, welches in einem nach § 13 Abs. 1 Zif. 1 VwGG gebildeten Senat getroffen wurde, revidierte der Verwaltungsgerichtshof hinsichtlich der Auslegung der Bestimmung des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 im Hinblick auf § 47 Abs. 2 EStG 1988 die bisher vertretene Rechtsauffassung dahingehend, 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. Mit der Erzielung von Einkünften aus Vergütungen im Sinne des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 werden zufolge der Qualität dieser Vorschrift als lex specialis gegenüber anderen Einkünftetabeständen diese nämlich - wie dies der Verwaltungsgerichtshof schon in seinem Erkenntnis vom 26.11.2003, 2001/13/0219, so entschieden hat - durch eine solche Tätigkeit rechtlich verdrängt, welche durch einen Steuerpflichtigen in seiner Eigenschaft als Gesellschafter jener Gesellschaft gegenüber erbracht wird, an der er im Sinne des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 wesentlich beteiligt ist.

Das für die Erfüllung des Tatbestandes der Einkünfteerzielung nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 notwendige Merkmal der Eingliederung des täglichen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft wird durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken auf ihrem Betätigungsgebiet, verwirklicht wird, ohne dass dabei von Bedeutung wäre, in welcher Weise die aus der Tätigkeit erzielten Einkünfte zu qualifizieren wären, wenn die Tätigkeit nicht für die Gesellschaft geleistet würde. Liegt bei der Tätigkeit eines Gesellschafters für seine Gesellschaft eine auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführende Weisungsgebundenheit vor, wie sie der Ausdruck

"sonst" in § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 unterstellt, dann sind im Falle der klar erkennbaren Eingliederung des Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft alle weiteren Merkmale, die vor dem Hintergrund einer weisungsgebundenen Tätigkeit (im Zweifelsfall zusätzlich heranziehbare) Indizien für ein Dienstverhältnis wären, für das Vorliegen des Tatbestandes nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 ebenso irrelevant wie die zivilrechtliche Gestaltung der Leistungsbeziehung zwischen Gesellschaft und tätigem Gesellschafter (vgl. VwGH 10.11.2004, Zi. 2003/13/0018).

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.

Der Umstand, dass der an der Bw. wesentlich beteiligte Geschäftsführer von 1990 bis 2006 mit der Leitung und der Vertretung des Unternehmens betraut war, macht seine auf Dauer angelegte kontinuierliche Leistung für das Unternehmen der Bw. und damit seine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Bw. deutlich.

Soweit die Bw. die Eingliederung des Gf. in das Unternehmen der Bw. im Hinblick auf die freie Wahl der Arbeitszeit und des Arbeitsortes durch den Gf. sowie dessen Leitung weiterer Unternehmen verneint, ist ihr entgegen zu halten, dass der Verwaltungsgerichtshof (in einer Vielzahl von Erkenntnissen) vor dem Hintergrund des von ihm vertretenen funktionalen Verständnisses vom Begriff der Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft 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 zubilligt und die Auffassung vertritt, 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 (vgl. unter vielen VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018).

Wenn eingewendet wird, der Gf. trage ein Unternehmerwagnis, wird einerseits nochmals auf die Ausführungen des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 10.11.2004, 2003/13/0018, verwiesen, wonach dieses Kriterium in einer dem Gesetzeswortlaut verpflichteten Auslegung Bedeutung für die Verwirklichung des Tatbestandes des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nur noch in solchen Fällen zukommen kann, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft

nicht klar zu erkennen wäre. Andererseits ist aber im Hinblick darauf, dass die Höhe der regelmäßig ausbezahlten Vergütungen in den einzelnen Jahren gleich blieb und vom Gf. in seinen Einkommensteuererklärungen keine das Betriebsausgabenpauschale von 6% übersteigende Betriebsausgaben geltend gemacht wurden, weder ein einnahmen- noch ein ausgabenseitiges Unternehmerwagnis erkennbar.

Soweit die Bw. ein Unternehmerrisiko des Gf. in einer noch ausstehenden Endabrechnung im Jahr 2003 sieht, ist ihr entgegenzuhalten, dass weder aus ihrem Vorbringen noch aus den vorgelegten Verrechnungskonten für die Jahre 2002 und 2003 eine Rückzahlung der dem Gf. in den Jahren 1998 bis 2001 gewährten Vergütungen ersehen werden kann.

Hinsichtlich des Einwandes der Bw., der Gf. hafte für Betriebskredite, ist ebenfalls auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach das Risiko, welches der Gf. im Falle der Übernahme einer Bürgschaft für Verbindlichkeiten der Gesellschaft trägt, der Gesellschafterspäre zuzuordnen ist und damit kein Indiz für ein Unternehmerwagnis im Bereich der Geschäftsführertätigkeit darstellt (vgl. u.a. VwGH 21.10.2003, 2003/14/0076; 22.4.2004, 2002/15/0151).

Da auf Grund der auf Dauer angelegten kontinuierlichen Leistung des Gf. für das Unternehmen der Bw. dessen Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft klar zu erkennen ist, und auch ein – unter diesen Umständen gar nicht mehr zu prüfendes – Unternehmerwagnis des Gf. nicht festgestellt werden kann, erfüllen die dem Gf. gewährten Vergütungen den Tatbestand des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 und sind gemäß § 41 Abs. 2 und 3 FLAG in die Bemessungsgrundlage für DB und DZ einzubeziehen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 6. Juli 2006