



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. GmbH, Adresse, vertreten durch Stb., vom 9. Jänner 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 6., 7. und 15. Bezirk vom 9. November 2011 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (Sektion A) sowie Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 2008 bis 31. Mai 2011 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw. GmbH (Berufungswerberin, Bw.) wurde für den Zeitraum Jänner 2008 bis einschließlich Juli 2011 durch das Finanzamt (FA) einer gemeinsamen Prüfung aller Lohnabgaben (GPLA) unterworfen. Mit Bescheiden vom 9. November 2011 setzte das FA folgende Beträge fest:

	2008	2009	2010	2011	Summe
DB	€ 10.130,05	€ 9.450,19	€ 6.439,00	€ 1.080,06	€ 27.099,30
DZ	€ 900,43	€ 839,70	€ 572,36	€ 96,02	€ 2.408,51
SZ	€ 202,60	€ 189,00	€ 128,78		€ 520,38
Summe	€ 11.233,08	10.478,89	€ 7.140,14	€ 1.176,08	€ 30.028,19

Begründend wird in der Niederschrift zur Schlussbesprechung ausgeführt, dass die Geschäftsführerbezüge für den genannten Zeitraum dem Dienstgeberbeitrag (DB) und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) zu unterziehen wären.

In der nach mehrmaligen Fristverlängerungen rechtzeitig eingebrochenen Berufung wendet die Bw. ein, dass die Tätigkeit der beiden je zu 50% an der Bw. beteiligten Geschäftsführer keine Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweise. Insbesondere treffe beide Gesellschafter-Geschäftsführer (GesGf) unter Bedachtnahme auf die Einnahmen- und Ausgabenschwankungen ein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis. Die Berufung verweist dabei auf die Erkenntnisse des VwGH 29.1.2003, [2002/13/0186](#); 17.12.2000, [2001/13/0200](#). Aus den vorgelegten Zahlen und dem laufenden Insolvenzverfahren zeige sich, dass für beide GesGf stets die Gefahr der starken Reduzierung oder des Ausfalles der Gf-Bezüge gegeben gewesen sei bzw. tatsächlich zugetroffen habe.

Verbunden mit der Tatsache, dass die Bezüge weder der Höhe noch dem Zeitpunkt nach regelmäßig zur Auszahlung gekommen seien und die es an der organisatorischen Eingliederung der GesGf. in den Betriebsablauf mangle (insbesonders hinsichtlich Freizeit-, Vertretungs- und Urlaubsregelung) führe dies zum Schluss, dass kein sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisendes, dienstgeberbeitragspflichtiges Beschäftigungsverhältnis iSd [§ 41 Abs. 2 FLAG 1967](#) iVm [§ 22 Z 2 EStG 1988](#) iVm [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#) vorliege.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 12. Juni 2012 verweist auf das Erkenntnis des VwGH 10.11.2004, [2003/13/0018](#), weshalb aufgrund der verschärften Judikatur Lohnnebenkostenpflicht für wesentlich beteiligte GesGf. bestehe.

Im Vorlageantrag wird das bisherige Vorbringen wiederholt und die Aussagen des VwGH in seinem Erkenntnis vom 10.11.2004 als arbeitsrechtsjudikatur- und gesetzwidrig kritisiert.

Über die Berufung wurde erwogen:

An der seit 1. Juli 2003 im Firmenbuch eingetragenen Bw. sind seit ihrer Gründung GesGf1 und GesGf2 zu je 50% beteiligt, beide Gesellschafter fungieren seit der Gründung als Geschäftsführer und vertreten die Bw. jeweils selbstständig. Diese unstrittige Feststellung ergibt sich aus dem Firmenbuch. Die Bw. bestreitet nicht, dass die beiden Geschäftsführer in dieser Funktion seit 2003 und auch während des gesamten Prüfungszeitraumes nach außen und innen tätig wurden. Die Höhe und der Zuflusszeitpunkt der in den Streitjahren ausbezahlten Geschäftsführerbezüge sind unstrittig. Laut dem glaubwürdigen Berufungsvorbringen schwanken die ausbezahlten Geschäftsführerbezüge und werden nicht regelmäßig ausbezahlt.

Ebenso erscheint es glaubwürdig, dass die die GesGf. hinsichtlich ihrer Urlaubs- und Freizeitplanung einer uneingeschränkten Gestaltungsfreiheit unterliegen. Strittig ist, ob die Bezüge der GesGf. im Streitzeitraum dem Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu unterwerfen sind.

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Entsprechend der Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 geltenden Fassung [BGBI. 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 [BGBI. 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](#).

Nach [§ 22 Z 2 Teilstich 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 EStG 1988](#)) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt.

Die Bestimmung des [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#), auf welche die Vorschrift des § 22 Z 2 Teilstich 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 dahingehend, dass der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft dann schuldet, 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 Regelung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, welcher von der in § 41 FLAG festgelegter Bemessungsgrundlage zu erheben ist, findet sich in [§ 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998](#) (WKG).

Der Verfassungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 1.3.2001, G 109/00, darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis wären, im Falle 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. Der Verfassungsgerichtshof hat aufgezeigt, dass dies insbesondere für die Merkmale der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens und des Fehlens des Unternehmerwagnisses nicht zutreffe. Zu den Merkmalen, die in diesem Sinn vor dem Hintergrund der Weisungsungebundenheit ihre Indizwirkung verlieren, gehören nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor allem folgende (vgl. hierzu auch Arnold, ÖStZ 2000, 639f): fixe Arbeitszeit (VwGH vom 22.9.2000, [2000/15/0075](#), VwGH vom 30.11.1999, [99/14/0270](#), und VwGH vom 27.7.1999, [99/14/0136](#)), fixer Arbeitsort (VwGH vom 30.11.1999, [99/14/0226](#)), arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit (VwGH vom 24.2.1999, [98/13/0014](#)), Anwendbarkeit typisch arbeitsrechtlicher Vorschriften, wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz (VwGH vom 26.4.2000, [99/14/0339](#), VwGH vom 27.1.2000, [98/15/0200](#)), sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegierung von bestimmten Arbeiten (VwGH v. 26.4.2000, 99/14/0339).

Im Erkenntnis des verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018, stellte der Verwaltungsgerichtshof klar, dass bei der Frage, ob Einkünfte nach [§ 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988](#) erzielt werden, entscheidende Bedeutung dem Umstand zukommt, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist. Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen des Unternehmerwagnisses 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.

Eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. des 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. VwGH vom 23.4.2001, [2001/14/0054](#), 2001/14/0052). Unerheblich ist, ob der Geschäftsführer im operativen Bereich der Gesellschaft oder im Bereich der Geschäftsführung tätig ist (VwGH v. 10.11.2004, 2003/13/0018).

Im gegenständlichen Fall waren die GesGf als wesentlich an der Bw. beteiligte Gesellschafter laut Firmenbuchauszug mit der Geschäftsführung der Bw. betraut, was seitens der Bw. auch nicht in Abrede gestellt wird. In dieser Funktion traten sie nach außen und nach innen auf. Wie sich die Verrechnung der Geschäftsführerbezüge im Innenverhältnis gestaltete ist für die weitere Beurteilung ohne Bedeutung.

Vor dem Hintergrund des vom Verwaltungsgerichtshof vertretenen – und von der Bw. kritisierten – funktionalen Verständnisses der Eingliederung in den Organismus des Betriebes

ist durch die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführerfunktion und des damit verbundenen Außenauftretts das Merkmal der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Bw. gegeben (VwGH v. 23.11.2004, 2004/15/0068). Die GesGf. waren dabei nicht nur organisatorisch für die Bw. tätig sondern erbrachte Dritten gegenüber Leistungen die von den jeweiligen Auftraggebern der Bw. zugerechnet und auch durch diese den Dritten verrechnet wurde.

Der VwGH (10.11.2004, 2003/13/0018) hält fest, dass die Legaldefinition des [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#) das steuerrechtliche Dienstverhältnis mit zwei Merkmalen, nämlich der Weisungsgebundenheit einerseits und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers andererseits umschreibe und nur in jenen Fällen, in denen die im Gesetz festgeschriebenen Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos) Bedacht zu nehmen sei.

Werde das in [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#) normierte Tatbestandselement der Weisungsgebundenheit durch den Ausdruck "sonst" in [§ 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988](#) beseitigt dann könne sich der Ausdruck "alle" in derselben - auf die gesetzliche Definition des steuerrechtlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG verweisenden - Vorschrift damit nur auf das verbleibende gesetzliche Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers beziehen. Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen eines Unternehmerrisikos könne 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, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht klar zu erkennen wäre.

Zur fehlenden Eingliederung des Gesellschaftergeschäftsführers in den Organismus des Betriebes führt der VwGH wörtlich aus:

„Hievon wird in aller Regel aber nicht auszugehen sein, weil die Frage nach der Eingliederung des tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft weiterhin nach jenem zu Punkt 4.1. des Erk. referierten Verständnis von diesem Tatbestandsmerkmal zu beantworten ist, zu dem der Verwaltungsgerichtshof in seiner bisherigen Rechtsprechung gefunden hat. Nach diesem Verständnis wird dieses für die Erfüllung des Tatbestandes der Einkünftezielung nach [§ 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988](#) notwendige Merkmal 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 Betätigungsfeld, 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. 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 Einkunftstatbeständen diese nämlich - wie dies der Verwaltungsgerichtshof schon in seinem bereits zitierten Erkenntnis vom 26. November 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....".

Die Ausführungen der Bw. zum Unternehmerrisiko gehen daher jedenfalls ins Leere. Die Ausführungen zur freien Zeiteinteilung stehen der Eingliederung der GesGf. in den Betrieb der Bw. wegen der oben dargestellten unstrittig ausgeführten Außenvertretung als Geschäftsführer der Bw. nicht entgegen. Entsprechend der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellt die Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG bzw. die Vorschrift des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 weder auf einen Mindestbedarf hinsichtlich der wahrzunehmenden Geschäftsführungsfunktion noch auf die Art der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten ab. Mit der Erzielung von Einkünften aus Vergütungen im Sinn des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 werden zu Folge der Qualität dieser Vorschrift als lex specialis gegenüber anderen Einkunftstatbeständen diese nämlich durch eine solche Tätigkeit rechtlich verdrängt, welche der Steuerpflichtige in seiner Eigenschaft als Gesellschafter jener Gesellschaft gegenüber erbringt, an der er im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 wesentlich beteiligt ist. Sowohl die Übernahme der unmittelbaren Geschäftsführungstätigkeiten für die Bw. als auch die im operativen Bereich erbrachten Leistungen lösen eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Bw. aus.

Auch wenn die Bw. dieses funktionale Verständnis des VwGH unter Hinweis auf die Arbeitsrechtsjudikatur nicht teilt, ist festzuhalten, dass diese im verstärkten Senat getroffenen Aussagen nunmehr als ständige Judikatur des VwGH in seine neueren Entscheidung einfließen. Ist ein GesGf. mit der Führung der Geschäfte einer Gesellschaft betraut und wird er für diese tätig, ist in Folge des kontinuierlich über einen längeren Zeitraum andauernden Tätigwerdens des GesGf. eine Eingliederung in deren betrieblichen Organismus anzunehmen, wobei es dabei unerheblich ist, ob der GesGf. selbst tätig wird oder dafür sorgt, dass die ihn betreffenden Obliegenheiten von anderen erledigt werden. In beiden Fällen ist das Tätigwerden dem GesGf. zuzurechnen und kann im Hinblick darauf die Dienstgeberbeitragspflicht und die Pflicht zur Entrichtung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag auch nicht umgangen werden (vgl. VwGH 23.9.2010, [2010/15/0121](#), und die dort zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs). Weiters sei angemerkt, dass im Bereich des Steuerrechts die Auslegungskompetenz bei den Gerichtshöfen des öffentlichen Rechts und nicht bei den Arbeitsgerichten liegt, weshalb das diesbezügliche

Vorbringen der Bw. für die Entscheidung der vorliegenden Rechtsfrage keine Bedeutung haben kann.

Wegen der gegebenen Eingliederung der beiden GesGf. in den betrieblichen Organismus, sind die ihnen zugekommenen "Vergütungen jeder Art" solche im Sinne des [§ 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988](#) und daher dem Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu unterziehen.

Wien, am 25. Juli 2013