



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der GE GesmbH, in G, vertreten durch LBG Wirtschaftstreuhand- und BeratungsgesmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 7400 Oberwart, Wienerstraße 9 - 11, vom 7. Juli 2003 gegen die Abgabenbescheide des Finanzamtes Oberwart vom 30. Mai 2003 betreffend Dienstgeberbeitrag (DB) zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 1999 bis 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung. An dieser Gesellschaft ist KD zu 51 Prozent und ND zu 49 Prozent beteiligt. Herr KD ist laut Firmenbuchauszug seit 30.10.1970 Geschäftsführer der Bw.

Im Zuge einer Lohnsteuerprüfung stellte die Finanzbehörde fest, dass die an den Geschäftsführer laut Werkvertrag ausbezahlten Honorare für die Geschäftsführungstätigkeit in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen seien. Es ergingen in der Folge entsprechende Abgabenbescheide für den Zeitraum 1.1.1999 bis 31.12.2002.

Gegen diese Bescheide wurde Berufung eingebracht. Die Bw führte darin aus, dass die bezahlten Vergütungen auf einem befristeten Werkvertrag basierten, der im Jahr 1998 abgeschlossen worden sei. Gemäß den gesetzlichen Bestimmungen unterlägen nur jene

Gesellschafter-Geschäftsführervergütungen dem Dienstgeberbeitrag bzw. dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, wo alle Merkmale eines Dienstverhältnisses vorlägen. Es genüge daher nicht, dass nur ein Merkmal in Richtung eines Dienstverhältnisses weise, wenn andere Merkmale klar und offensichtlich gegen ein Dienstverhältnis sprächen. Als Unterscheidungskriterium hebe der Verwaltungsgerichtshof in seiner Judikatur vor allem drei Merkmale eines Dienstverhältnisses hervor:

- organisatorische Eingliederung
- das Fehlen eines Unternehmerwagnisses
- eine regelmäßige laufende Entlohnung

Diese drei Kriterien seien für eine Qualifikation bedeutend und hilfreich, jedoch um dem Begriffsverständnis des Verfassungsgerichtshofes gerecht zu werden, sei eine umfassende Abgrenzung an Hand aller zur Verfügung stehenden Typusmerkmale erforderlich. Der Wortlaut des Gesetzgebers „Sonst alle“ dürfe nicht in „Sonst nur ein, zwei Merkmale“ eines Dienstverhältnisses verkehrt werden. Im vorliegenden Fall sei ausdrücklich festzuhalten, dass die Vergütungen des Herrn KD keinesfalls unter die Vergütung für ein Arbeitsverhältnis subsumiert werden könnten. Aus den vorgelegten Unterlagen, dem beantworteten Fragebogen, dem abgeschlossenen Werkvertrag und auf Grund der tatsächlichen Gegebenheiten ließe sich eindeutig ableiten, dass nicht alle für ein Dienstverhältnis zutreffenden Merkmale vorlägen. Herr KD verfüge nicht einmal über ein eigenes Büro in den Räumlichkeiten der Firma, geschweige denn über von der Firma zur Verfügung gestellte Arbeitsmittel. Von einer organisatorischen Eingliederung sei nicht auszugehen, weil außer der Eintragung im Firmenbuch als Geschäftsführer keine Eingliederung zu erblicken sei. Die Tätigkeit des Geschäftsführers umfasse größtenteils die Aufrechterhaltung der geschäftlichen Beziehungen zur BE AG und diesbezügliche Kontaktgespräche auf Vorstandsebene. Seine Tätigkeit weise Merkmale einer Konsulententätigkeit auf. Er sei weder mit der Führung des Personals noch mit der Besorgung des Tagesgeschäftes betraut gewesen. Er habe auch keinerlei Kosten- oder Auslagenersätze erhalten. Es sei auch keine Bindung an betriebliche Organisationsvorschriften wie Arbeitszeit, Vertretungsbefugnis, Urlaubsanspruch zu erblicken. Da somit nicht alle Merkmale eines Dienstverhältnisses vorlägen, werde daher beantragt, der Berufung stattzugeben und die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und für den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag entsprechend zu vermindern.

Über die Berufung wurde erwogen:

Sachverhalt:

Herr KD ist an der GE GesmbH zu 51 Prozent beteiligt. Er nimmt die Aufgaben der Geschäftsführung seit 30.10.1970 wahr. Seit 1998 werden die Aufgaben der Geschäftsführung auf Grund eines Werkvertrages wahrgenommen.

Der Geschäftsführer KD erhielt im Streitzeitraum folgende Vergütungen für seine Tätigkeit (Angaben in Euro):

	1999	2000	2001	2002
Vergütung	17.441,48	17.441,48	17.441,48	17.441,48

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die von der Bw vorgelegten Unterlagen sowie auf die Feststellungen im Rahmen der Lohnsteuerprüfung.

Rechtliche Würdigung:

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 BGBl. Nr. 818/1993 sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis i.S.d. § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen i.S.d. § 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 i.S.d. § 22 Z 2 EStG 1988.

Nach § 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 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 (§ 22 Z 2 EStG 1988).

Die Regelung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, findet sich ab dem Jahr 1999 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 wei-

sungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis wären, im Falle 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 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).

Der Verfassungsgerichtshof hat weiters aufgezeigt, dass dies insbesondere für die Merkmale der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens und des Fehlens des Unternehmerwagnisses **nicht** zutreffe.

Bezug nehmend auf die Ausführungen des Verfassungsgerichtshofes kristallisierten sich danach in der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vor allem drei Merkmale eines Dienstverhältnisses heraus, nämlich

- die Eingliederung in den betrieblichen Organismus,
- das fehlende Unternehmerrisiko,
- eine laufende, wenn auch nicht monatliche Entlohnung.

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 und 2001/14/0052). Unerheblich ist, ob der Geschäftsführer im operativen Bereich der Gesellschaft oder im Bereich der Geschäftsführung tätig ist.

Entsprechend dem der Behörde vorliegenden Firmenbuchauszug übte Herr KD die Geschäftsführung seit dem 30.10.1970 aus. Vor dem Hintergrund des vom Verwaltungsgerichtshof vertretenen funktionalen Verständnisses vom Begriff der Eingliederung in den Organismus des Betriebes ist für den Geschäftsführer durch die unbestritten kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung das Merkmal der Eingliederung ohne Zweifel gegeben (VwGH vom 23.11.2004, 2004/15/0068).

Vor dem Hintergrund des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes im verstärkten Senat vom 10.11.2004, 2003/13/0018 erübrigt sich ein weiteres Eingehen auf das Vorbringen in der Berufung und eine Überprüfung, ob weitere Merkmale eines Dienstverhältnisses vorliegen, da diesem Vorbringen und allfälligen weiteren Sachverhaltselementen auf Grund des Vorliegens der Eingliederung keine entscheidungswesentliche Bedeutung mehr zukommt.

Zusammenfassend wird daher festgestellt, dass die Betätigung des Geschäftsführers auf Grund der zweifelsfreien Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Bw als eine Betätigung im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 zu qualifizieren ist. Die Vergütungen des Geschäftsführers sind im Sinne der obigen Ausführungen in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 2. August 2006