

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Mag. Dr. Ulrike Pilsbacher, Wirtschaftstreuhänder, 3300 Amstetten, Preinsbacher Strasse 43, vom 21. Juli 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vom 16. Juli 2004 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 2001 und 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob für die Bezüge der Gesellschafter-Geschäftsführer (Ges-Gf) DB und DZ zu entrichten ist, weil diese Bezüge zu Einkünften im Sinne des § 22 Z 2 Teilstreich 2 bzw. § 25 Abs 1 Z 1 EStG 1988 führen.

Geschäftsführer der Bw. sind B. und T.. Die Geschäftsführer sind an an der Bw zu je 25% ab 7. Dezember 2001 zu je 41,66% beteiligt. Für die Geschäftsführerbezüge sind im Prüfungszeitraum (10. Oktober 2000 bis 31. Dezember 2002) weder der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) noch der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) abgeführt worden. Der Gf Bezug hat laut persönlicher Bilanz 2001, B. ATS 1.166.375,00, laut persönlicher Bilanz 2002 € 72.832,78, laut persönlicher Bilanz 2001, T. ATS 1.155.913,00, laut persönlicher Bilanz 2002 € 55.500,33 betragen. Der Nachforderungsbetrag 2001 betrug daher ATS 104.503,11, entspricht € 7.594,53 an Dienstgeberbeitrag und ATS 11.844,04, entspricht € 860,74 an Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag. Der Nachforderungsbetrag 2002 betrug daher € 5.774,99 an Dienstgeberbeitrag und € 603,17 an Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag.

Das Finanzamt folgte den obigen Prüfungsfeststellungen und erließ entsprechende Haftungs- und Abgabenbescheide über den Prüfungszeitraum 2001 und 2002 und setzte für den Dienstgeberbeitrag den Säumniszuschlag für 2001 in der Höhe von ATS 2.090,05, entspricht € 151,99 und für 2002 in der Höhe von € 115,50 fest.

Gegen diese Bescheide wurde innerhalb offener Frist das Rechtsmittel der Berufung eingebracht und im wesentlichen wie folgt ausgeführt:

Die Nachzahlung betrifft zur Gänze Trainerhonorare der Herrn B. und T.. Beide Herrn sind sowohl Gesellschafter als auch Geschäftsführer des Unternehmens und wie viele andere Mitarbeiter auch als Trainer für die Bw. tätig. In die Entlohnung sind keine Komponenten eingerechnet worden, die die Verwaltungstätigkeit eines Geschäftsführers abdeckt. Beide Herren hatten erhebliche Aufwendungen (Reiseaufwendungen) aus der eigenen Tasche zu bezahlen.

Durch die Intensität der eigenen Akquirierungstätigkeit in Bezug auf dementsprechende Probanden hatten beide Herren wesentlichen Einfluss auf das wirtschaftliche Geschick des Unternehmens und somit über die Anzahl der Teilnehmer in den einzelnen Kursen. Aus den angeführten Umständen lässt sich eindeutig das Unternehmerwagnis von Herrn B. und T. ableiten.

Obwohl die gleichen Verhältnisse der anderen Trainer und deren von Herrn B. und T. vorgelegen haben, ist das Gesetz hinsichtlich der Besteuerung mit Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag anders ausgelegt worden. Nach einhelliger Lehre und Rechtsprechung unterliegt ein Geschäftsführergehalt dem Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag insoweit kein Unternehmerwagnis gegeben ist. Da im vorliegenden Fall kein Geschäftsführergehalt bezahlt wurde, sondern ein Honorar für Nachschulungen pro Person und abgehaltenem Kurs ist nicht einmal die Tatsache gegeben, dass ein Geschäftsführergehalt bezahlt wurde. Beantragt wird die Aufhebung der angefochtenen Bescheide.

Die Berufung wurde vom Finanzamt unter Berufung auf das in einem verstärkten Senat getroffene Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. November 2004, 2003/13/0018 als unbegründet abgewiesen.

Die Bw stellte darauf den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, wobei im wesentlichen nicht Neues vorgebracht wurde.

Die Bw. verwies erneut auf die Tatsache, dass die Beträge für Trainertätigkeit geleistet worden sind und darauf, dass der Umstand, ob Beträge für die Geschäftstätigkeit geleistet

worden sind im Prüfungsverfahren nicht untersucht worden ist. Von einer Eingliederung in den Betrieb kann nicht gesprochen werden.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Die eingangs wiedergegebenen Prüfungsfeststellungen ergeben sich aus der Aktenlage und blieben im übrigen unwidersprochen. Diese können daher als unstrittig dem gegenständlichen Berufungsverfahren zu Grunde gelegt werden.

Rechtlich folgt daraus:

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 (Teilstrich) der letztgenannten Bestimmung erfasst.

§ 22 Z 2 zweiter Teilstrich 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. Dies ist der Fall, 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 gesetzliche Grundlage für die Erhebung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag bildet § 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 Teilstrich 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 Teilstrich EStG 1988 vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer GmbH dann erzielt, wenn - bezogen auf die tatsächlich vorzufindenden Verhältnisse - feststeht,

- dass der Ges-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. März 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 sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der

---

Delegierung von bestimmten Arbeiten (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 24.10.2002, 2002/15/0160).

Insgesamt stellt somit das in § 22 Z 2 Teilstich 2 EStG 1988 für wesentlich beteiligte Gesellschafter normierte Vorliegen der sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses - abgesehen vom hinzuzudenkenden Merkmal der Weisungsgebundenheit - vor allem auf das Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft ab, während die Kriterien des Fehlens des Unternehmerwagnisses und des laufenden Anfallens einer Entlohnung - laut jüngster, revidierter Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. November 2004, 2003/13/0018 - in den Hintergrund zu treten haben.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitsgebers ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. 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. die Erkenntnisse vom 21. Dezember 1999, 99/14/0255, vom 27. Jänner 2000, 98/15/0200, vom 26. April 2000, 99/14/0339 und vom 23. April 2001, 2001/14/0054).

Im vorliegenden Fall waren Herrn B. und T. gemeinsam für die Bw als Geschäftsführer tätig, leiteten die Geschäfte und waren für alle Geschäftsbereiche verantwortlich (Zeichnungsberechtigung bei der Bank, Geschäfts- und Finanzbarung, Unterzeichnung von Rechtsgeschäften). Den Gf oblag somit "die Leitung und Überwachung des Unternehmens im Ganzen. Sie hatten demnach für die wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Belange der Gesellschaft Sorge zu tragen" (Niederschrift, aufgenommen mit B. am 17. Jänner 2005). In der Niederschrift wurde das Zutreffen der Tätigkeiten auch für den zweiten Geschäftsführer ausdrücklich bestätigt.

Vor dem Hintergrund des vom VwGH vertretenen funktionalen Verständnisses vom Begriff der Eingliederung in den Organismus des Betriebes ist durch die unbestrittenen kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung für den Geschäftsführer das Merkmal der Eingliederung ohne Zweifel gegeben. Die Argumente, wonach eine erfolgsabhängige Entlohnung und damit die Tragung des Unternehmerrisikos gegeben sei, gehen mangels rechtlicher Relevanz ins Leere. Ausschlaggebend ist, dass der Gf tatsächlich und ohne Unterbrechung als Geschäftsführer tätig war.

Der Argumentation in der Berufung, dass eine Ungleichbehandlung der den anderen Trainern ausbezahlten Honorare vorliege, und kein Geschäftsführergehalt bezahlt wurde, sondern ein Honorar für Nachschulungen pro Person und abgehaltenem Kurs ist der klare Wortlaut des § 22 Ziffer 2 EStG, welcher von Gehältern und sonstigen Vergütungen jeglicher Art spricht,

---

entgegenzuhalten. Weiters kommt es, wie bereits oben ausgeführt wurde nicht darauf an, ob der Geschäftsführer im operativen Bereich der Gesellschaft (hier die Durchführung der Trainertätigkeit) oder im Bereich der Geschäftsführung tätig ist.

Hinsichtlich der von den Gf bei einer Beteiligung von 25% erzielten Einkünfte ist wie folgt auszuführen:

Solange der Gf der Generalversammlung gegenüber aufgrund seiner Beteiligung (keine Sperrminorität) weisungsgebunden ist, hat die Abgabenbehörde das Vorliegen eines Dienstverhältnisses gemäß § 47 Abs 2 EStG 1988 nach den für § 25 Abs 1 lit a iVm § 47 Abs 2, 1. und 2. Satz EStG 1988 maßgebenden Kriterien zu beurteilen und nicht nach der strengen Judikatur des VwGH zur Wortfolge "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs 2)" im § 25 Abs 1 Z 1 lit b EStG 1988.

Für die richtige Zuordnung der Einkünfte dieser Geschäftsführer kommt es somit nicht auf die Rechtsprechung zur Wortfolge "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs 2)", sondern auf die übliche Abgrenzung zwischen einem Dienstverhältnis gemäß § 47 Abs 2, 1. und 2. Satz EStG 1988 und einem freien Dienstvertrag an, wenn auch unter Berücksichtigung ihrer Organstellung, die eine Reihe von Abgrenzungsmerkmalen für oder gegen ein Dienstverhältnis (zB freie Einteilung der Arbeitszeit und Vertretungsrecht) in den Hintergrund treten lässt.

Der VwGH stellt seit seinem Erkenntnis vom 10.11.2004 für die Beurteilung, ob im Einzelfall ein Dienstverhältnis aus steuerlicher Sicht vorliegt oder nicht, nur mehr auf die sich aus der Legaldefinition des § 47 Abs 2, 1. und 2. Satz EStG 1988 ergebenden Merkmale (Weisungsgebundenheit und Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers) ab. Lediglich in jenen Fällen, in denen diese "im Gesetz festgeschriebenen Kriterien ... noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbstständig und einer nichtselbstständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen", sei - so der VwGH - auf die weiteren von der Rechtsprechung erarbeiteten Abgrenzungskriterien (insbesondere fehlendes Unternehmerwagnis) Bedacht zu nehmen.

Da für den VwGH jedoch Gf grundsätzlich "eingegliedert" sind, kommt es im Einzelfall auf die mit der Weisungsbindung zusammenhängenden Merkmale an, ob ein Dienstvertrag gemäß § 47 Abs 2, 1. und 2. Satz EStG 1988 oder ein freier Dienstvertrag vorliegt.

In seinem Erkenntnis vom 22.10.2002 definierte der VwGH den Begriff der "Weisungsbindung", die auf die im Anstellungsvertrag getroffenen Vereinbarungen zurückzuführen ist, wie folgt: "In der am Beginn eines Vertragsverhältnisses vorgenommenen Festlegung des Aufgabenumfangs als solcher liegt keine Weisungsunterworfenheit.

---

Weisungsunterworfenheit bedeutet vielmehr, dass der Arbeitgeber durch individuell-konkrete Anordnung das Tätigwerden des Dienstnehmers beeinflussen kann".

Diese Aussage lässt vermuten, dass für den VwGH alleine die so genannte "stille Autorität" der Generalversammlung ausreicht, um GmbH-Gf als "weisungsunterworfen" anzusehen und damit im Hinblick auf die jedenfalls gegebene Eingliederung ein Dienstverhältnis gemäß § 47 Abs. 2, 1. und 2. Satz EStG 1988 festzustellen.

Kein steuerliches Dienstverhältnis, sondern ein freier Dienstvertrag wird daher nur unter der Voraussetzung vorliegen können, dass die im Anstellungsvertrag getroffenen Vereinbarungen laufende "individuell-konkrete" Anweisungen durch die Generalversammlung ausschließen, dabei muss es um den Ausschluss des arbeitsbezogenen persönlichen Weisungsrechtes gehen, die sachlich Weisungsfreiheit alleine reicht nicht aus.

Da das Anstellungsverhältnis von Geschäftsführern, wenn sie aufgrund ihrer Beteiligung der Generalversammlung gegenüber weisungsgebunden sind, in der Praxis - und nicht nur von der Abgabenbehörde - als lohnsteuer- und ASVG-pflichtiges Dienstverhältnis angesehen wird, ist es unerlässlich, den Willen der Vertragspartner, einen freien Dienstvertrag zu vereinbaren, dokumentieren zu können: Ohne schriftlichen Vertrag kann kaum erwartet werden, dass das vereinbarte freie Dienstverhältnis als solches anerkannt wird (vgl Sedlacek: Das Steuer- und Sozialversicherungsverhältnis der GmbH-Geschäftsführer - wie es (derzeit) wirklich ist, SWK-Heft 28/2005, S 804 ff).

Da zum einen kein das Verhältnis zwischen der Bw und den Gf regelnder schriftlicher Vertrag existiert, ist davon auszugehen, dass es der Generalversammlung durchaus offen steht, individuell-konkrete Anweisungen für die Gf zu treffen, sodass diese insoweit weisungsunterworfen sind.

Diese Modalitäten sprechen daher sehr wohl für ein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs 2 EStG 1988, zumal die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Bw. wohl nicht ernsthaft bestritten wird. Die im Rahmen der Trainertätigkeit bezahlten Leistungen sind dementsprechend als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd § 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG 1988 zu qualifizieren.

Wien, am 8. Juni 2006