



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat (Wien) 16

GZ. RV/3566-W/07  
miterledigt RV/0747-W/08

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der J-GmbH, KFZ-Handel, in X, vertreten durch Dkfm. Elmar Gollowitzer, Steuerberater, 1030 Wien, Radetzkystraße 7, vom 21. September 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 4. und 7. September 2007 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 2001 bis 2005 nach durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

**Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.**

**Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.**

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung. An dieser Gesellschaft ist Herr J, geboren 1951, zu 99,6 Prozent beteiligt. Laut Firmenbuchauszug ist Herr J seit 28.2.1991 der Geschäftsführer der Bw und vertritt diese selbstständig.

Im Zuge einer Lohnsteuerprüfung stellte die Finanzbehörde fest, dass die an den Geschäftsführer ausbezahlten Honorare für die Geschäftsführungstätigkeit in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen seien. Es ergingen entsprechende Abgabenbescheide für den Zeitraum 1.1.2001 bis 31.12.2005.

Gegen diese Bescheide wurde Berufung eingebracht. Die Bw führte darin aus, dass gegen § 41 FLAG verfassungsrechtliche Bedenken bestünden. Es sei kein Grund ersichtlich, warum ausschließlich und alleine der Mehrheitsgesellschafter als Dienstnehmer iSd FLAG behandelt werde, wenn das Gesetz ansonsten nur echte Dienstnehmer erfasse. Während sich in der Einkommensteuer mit der wesentlichen Beteiligung nur die Einkunftsart ändere, dehne das FLAG den Grundtatbestand, der sich auf Dienstnehmer beschränke, systemwidrig auf selbständig Tätige aus, und hier wiederum nur auf Gesellschafter-Geschäftsführer. Der wesentlich beteiligte Gesellschafter und Geschäftsführer unterliege nach den Feststellungen der Betriebsprüfung der Beitragspflicht nach dem FLAG, während der Personengesellschafter für seine Entnahmen bzw. seinen Unternehmerlohn nicht von der Beitragspflicht erfasst sei. Ein werkvertraglich tätiger Mehrheitsgesellschafter-Geschäftsführer gelte nicht als Dienstnehmer, während nach § 22 Z 2 EStG zweiter Teilstrich dienstnehmerähnlich tätige Gesellschafter-Geschäftsführer dem FLAG unterliegen sollen.

Dies sei umso mehr verfassungswidrig, da für solche wesentlich Beteiligte das Arbeitnehmerprivileg des steuerbegünstigten 13. und 14. Bezuges nach § 67 EStG nicht bestehe, wodurch sich eine höhere Einkommensteuer im Vergleich zu einem Dienstnehmer ergebe. Damit liege eine Doppelbelastung vor – einerseits höhere Einkommensteuer und andererseits Lohnnebenkosten.

Zorn fasse die wesentlichen Merkmale eines Dienstverhältnisses wie folgt zusammen:

- Weisungsgebundenheit
- Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers,
- Fehlen des Unternehmerwagnisses
- Fehlen der Vertretungsbefugnis,
- Anspruch auf laufende Auszahlung des Lohnes.

Von diesen fünf Merkmalen schließe der Verwaltungsgerichtshof die Weisungsgebundenheit durch Interpretation des Wortes „sonst“ aus. Aus den ErIRV zum AbgÄG 1981 ergebe sich, dass die Erweiterung des § 22 EStG alle an einer Kapitalgesellschaft zu mehr als 25 Prozent beteiligten Personen erfassen soll; Voraussetzung sei aber, dass die Tätigkeit die Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweise. Wie sich aus der Entstehungsgeschichte des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG ergebe, sei der Formulierung „sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses“ das Verständnis beizulegen, dass es zwar auf die Weisungsgebundenheit nicht ankomme, wenn diese wegen der Beteiligung an der GmbH fehle, im Übrigen aber die Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses vorliegen müssten.

In der Folge sei der Verwaltungsgerichtshof selbst zur Auffassung gekommen, dass es den vom Gesetzgeber konstruierten Beschäftigungstyp nicht gäbe und diese Gesetzesstelle unvollziehbar sei. Der VfGH habe aber mit Erkenntnis vom 7.3.2001, G 110/00 den Antrag des VwGH auf Aufhebung des § 41 Abs. 2 und 3 FLAG betreffend Dienstgeberbeitrag abgewiesen. Seit dem Ergehen dieser Entscheidung liege eine umfangreiche und kritische Analyse der darauf beruhenden Judikatur des VwGH vor und es gebe Stimmen, die die Entscheidung des VfGH als Fehlentscheidung ablehnen. Die Kritik gehe davon aus, dass der Typus Begriff „Dienstverhältnis“ nicht auf drei Abgrenzungsmerkmale verengt werden dürfe, sondern die für alle Dienstnehmer maßgeblichen Kriterien zur Beurteilung herangezogen werden müssten.

Nach dieser Entscheidung habe der Verwaltungsgerichtshof in seiner weiteren Rechtsprechung drei Merkmale eines Dienstverhältnisses hervorgehoben, nämlich die

1. organisatorische Eingliederung
2. das Fehlen eines Unternehmerwagnisses und
3. eine regelmäßig laufende (wenn auch nicht notwendig monatliche) Entlohnung.

Wesentliches Kriterium der Unselbständigkeit sei das Fehlen eines Unternehmerrisikos. Im konkreten Fall liege eindeutig Unternehmerwagnis vor, weil die Auszahlung der Geschäftsführervergütung von der Liquiditätslage des Unternehmens und damit von dem wirtschaftlichen Erfolg abhängig sei, bei drohender Insolvenz nach dem Gesellschafts- bzw. Strafrecht eine Zahlung von Geschäftsführervergütungen unter Sanktion gestellt sei und der Geschäftsführer aus den gesetzlichen Schutzbestimmungen des Arbeitsverfassungsgesetzes ausgenommen und von einer Entgeltfortzahlung bei Insolvenz ausgeschlossen sei. Zum Unternehmerwagnis sei daher zusammenfassend festzuhalten, dass es beim Mehrheitsgesellschafter voll gegeben sei.

In seiner über Jahre dauernden, sehr sachverhaltsbezogenen Rechtsprechung sei der Verwaltungsgerichtshof Schritt für Schritt von den erwähnten Merkmalen abgegangen und habe in seinem letzten Erkenntnis festgestellt, dass es nur mehr darauf ankomme, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens eingegliedert sei. Ein mit 99,6 Prozent beteiligter Gesellschafter und gleichzeitig Geschäftsführer einer GMBH könne aber niemals in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers eingegliedert sein, weil er sich nicht selbst Arbeitszeit, Arbeitsort etc. vorschreiben und gleichzeitig dann noch selbst überwachen könne.

Wie aus dem Rechnungswesen hervorgehe, seien die Geschäftsführerbezüge auch nicht laufend und in teilweise sehr unterschiedlicher Höhe ausbezahlt worden.

Unter Hinweis auf obige Begründung stellte die Bw daher den Antrag, die für die Geschäftsführervergütungen vorgeschriebenen Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag mit Null festzusetzen und eine mündliche Verhandlung durchzuführen.

In der am 10. April durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung brachte der steuerliche Vertreter vor, dass die Bestimmung des § 41 FLAG so oft Gegenstand von Verfahren vor Höchstgerichten sei, zeige schon, dass diese Bestimmung nicht in Ordnung sei. Es werde daher die Abweisung der Berufung beantragt. Der Vertreter des Finanzamtes entgegnete, dass er die Gesetze in der Auslegung der Judikatur der Höchstgerichte anwenden müsse.

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

Sachverhalt:

Herr J, geboren 1951, ist an der Bw zu 99,6 Prozent beteiligt. Er nimmt die Aufgaben der Geschäftsführung seit 28.2.1991 wahr.

Der Geschäftsführer erhielt im Streitzeitraum folgende Vergütungen für seine Tätigkeit:

	2001	2002	2003	2004	2005
Währung	S	€	€	€	€
Josef Mann	1.079.948,00	90.200,00	95.168,00	103.039,40	57.400,00

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die von der Bw vorgelegten Unterlagen sowie auf die Feststellungen im Rahmen der Lohnsteuerprüfung und ist insoweit nicht strittig.

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 für die Jahre 2001 bis 2005 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 – 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 Delegation 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 J die Geschäftsführung seit dem 28.2.1991 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 10. April 2008