

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A., vertreten durch B., vom 25. Oktober 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 21. September 2005, betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und Säumniszuschlag für den Zeitraum 1. Jänner 2001 bis 31. Dezember 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

An der Berufungswerberin waren im Prüfungszeitraum 1. Jänner 2001 bis 31. Dezember 2004 die beiden Geschäftsführer beteiligt, und zwar C. mit 55 % und D. mit 45 %. Anlässlich einer bei der Berufungswerberin durchgeführten Lohnsteuerprüfung über den genannten Zeitraum wurde festgestellt, dass die an die beiden Geschäftsführer bezahlten Vergütungen in Höhe von € 33.574,84 im Zeitraum Juni bis Dezember 2001, € 57.296,40 im Kalenderjahr 2002, € 62.000,-- im Kalenderjahr 2003 und € 64.800,-- im Kalenderjahr 2004 nicht in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einbezogen worden seien. Laut Vertrag vom 28.5.2001 hätten beide Geschäftsführer eine monatliche Fixvergütung von je S 33.000,-- (ab 2002 € 2.400,--) erhalten, wobei sich bei nachhaltiger Verschlechterung der Ertragslage diese Vergütung um bis zu 20 % vermindern könne. Von einer Eingliederung der Geschäftsführer in den Organismus des Betriebes sei im gegenständlichen Fall auszugehen, weil dieses Merkmal bereits durch jede nach außen hin als auf Dauer erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher

der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht werde. Dabei sei es unerheblich, ob der jeweilige Geschäftsführer im operativen Bereich der Gesellschaft oder dem Bereich der Geschäftsführung tätig sei. Wie aus dem Geschäftsführervertrag vom Mai 2001 hervorgehe, obliege den Geschäftsführern die Leitung und Überwachung des Unternehmens der Gesellschaft im Ganzen. Sie hätten insbesondere für die wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Belange der Gesellschaft in bestmöglicher Weise Sorge zu tragen. Das Merkmal der Eingliederung sei durch die kontinuierliche und bereits seit der Gründung des Unternehmens im Juni 2001 erfolgte Ausübung der Geschäftsführungstätigkeit gegeben.

Auf Grund dieser Feststellungen wurde die Rechtsmittelwerberin mit den Abgabenbescheiden vom 21. September 2005 der auf die Geschäftsführerbezüge entfallende Dienstgeberbeitrag (€ 1.510,87 für 2001, € 2.578,34 für 2002, € 2.835,-- für 2003 und € 2.916,-- für 2004), Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (€ 144,37 für 2001, € 223,46 für 2002, € 239,40 für 2003 und € 246,24 für 2004) sowie der auf den Dienstgeberbeitrag entfallende Säumniszuschlag (€ 51,57 für 2002, € 56,70 für 2003 und € 58,32 für 2004) zur Zahlung vorgeschrieben.

Dagegen wurde von der bevollmächtigten Vertreterin berufen. Die Hauptaufgabe der Geschäftsführer (zeitlicher Anteil 80 – 90 %) stelle der Vertrieb dar. Die handelsrechtliche Geschäftsführung sowie die Verwaltung der Gesellschaft mache nur einen untergeordneten Anteil ihrer Tätigkeit aus. Beide Geschäftsführer würden ihre Tätigkeit im Rahmen einer bestehenden Gewerbeberechtigung als selbständiger Handelsvertreter ausüben. Die Geschäftsführervergütung setze sich aus einer Fixvergütung sowie aus einer Erfolgsprovision in Höhe von 20 % der abgeschlossenen Aufträge zusammen. Bedingt durch die wirtschaftliche Lage der Einschreiterin hätten die Geschäftsführer in der Vergangenheit auf einen Großteil ihrer Provision verzichtet. Die mit ihrer Tätigkeit zusammenhängenden Ausgaben, wie Sozialversicherungsbeiträge, Steuerberatungskosten, Reisekosten, Honorare für Fremdleistungen etc. hätten die Geschäftsführer selbst getragen und im Rahmen der Ermittlung ihrer Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Abzug gebracht. Es sei daher sowohl ausgaben- wie auch einnahmenseitig ein Unternehmerrisiko gegeben. Weiters müsse für beide Geschäftsführer auf Grund der weitaus überwiegenden Tätigkeit im Außendienst und der im Geschäftsführervertrag getroffenen Vereinbarungen, wie Fehlen eines festen Arbeitsplatzes, frei gestaltbarer Arbeitszeit, Orientierung der Tätigkeit nach den Anforderungen der Kunden etc. die Eingliederung in den betrieblichen Organismus verneint werden. Im Einzelnen sei zu den beiden Geschäftsführern Folgendes auszuführen:

D. sei auf Grund der Beteiligung an der Gesellschaft mit 45 % und der vereinbarten Regelungen im Gesellschaftsvertrag der Gesellschaft gegenüber weisungsgebunden. Nur auf Grund der im Geschäftsführungsvertrag getroffenen Vereinbarungen sei er im Rahmen eines freien Dienstverhältnisses tätig und nicht weisungsgebunden. Bei der Zuordnung der

Einkünfte eines nicht zu mehr als 50 % beteiligten Geschäftsführers ohne Sperrminorität komme es auf die übliche Abgrenzung zwischen Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG und freiem Dienstverhältnis an und nicht auf die strenge Judikatur zur Wortfolge „sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses“ (§ 47 Abs. 2 EStG).“ Der VwGH gehe im Rahmen seiner Judikatur zur Wortfolge „sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses“ – bezogen auf das Wort „sonst“ – bereits seit 1996 von dem auf die Beteiligung, also auf die gesellschaftsrechtlichen Verhältnisse zurückzuführenden Fehlen der Weisungsgebundenheit aus (siehe dazu Sedlacek, SWK-Heft 6/2005, S 249 sowie SWK-Heft 28/2005, Seite 1175). Auf Grund des Geschäftsführervertrages liege kein steuerliches Dienstverhältnis vor. Nachdem Herr D. überwiegend im Außendienst arbeite und für einen Handelsvertreter typische Tätigkeiten ausübe, würden Einkünfte aus Gewerbebetrieb und nicht solche nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich vorliegen.

Herr C. sei ebenfalls überwiegend im Außendienst tätig. Obwohl er zu mehr als 50 % an der Berufungswerberin beteiligt und der Gesellschaft gegenüber auf gesellschaftsrechtlicher Ebene nicht weisungsgebunden sei, würden die Geschäftsführervergütungen nur dann den Lohnabgaben unterliegen, wenn Einkünfte nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich vorliegen würden und darüber hinaus „sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses“, nämlich im wesentlichen die Eingliederung in den betrieblichen Organismus sowie das Fehlen eines Unternehmerrisikos erfüllt seien. Beide Voraussetzungen seien im vorliegenden Fall nicht erfüllt. Nachdem die Tätigkeit auf der Grundlage einer bestehenden Gewerbeberechtigung als selbständiger Handelsvertreter ausgeübt werde, würden nach der Diktion des Einkommensteuerrechtes Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen. Die Behörde habe im Rahmen der einkommensteuerrechtlichen Veranlagung die Einkünfte der Geschäftsführer dieser Einkunftsart zugeordnet, sodass die angefochtenen Bescheide zur bisher vorgenommenen Veranlagung der Einkünfte in Widerspruch stehen würden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Nach § 41 Abs. 2 FLAG 1967 in der seit 1.1.1994 geltenden Fassung sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Abs. 3 des § 41 FLAG bestimmt, dass der Beitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen ist. Arbeitslöhne sind 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.

Gemäß § 22 Z 2 Teilstich 2 EStG 1988 fallen unter die Einkünfte aus sonstiger 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) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Nach § 23 Z 1 EStG sind Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, **wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist**, Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Die gesetzliche Grundlage für die Erhebung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag bildet § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (WKG).

Der Verfassungsgerichtshof hat die Behandlung von Beschwerden, die sich gegen die Einbeziehung der Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG in den Dienstgeberbeitrag nach dem FLAG richteten, abgelehnt (vgl. VfGH 9.6.1998, B 286/98, vom 24.6.1998, B 998/98 und B 999/98, vom 7.6.2005, B 1617/04 und vom 6.6.2006, B 161/06) und weiters auch die Anfechtungsanträge des Verwaltungsgerichtshofes mit den Erkenntnissen vom 1.3.2001, G 109/00 und vom 7.3.2001, G 110/00 abgewiesen.

Im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1.3.2001, G 109/00, wird unter Zitierung der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis seien, im Fall 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 zur Bestimmung des durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichneten Typusbegriffes des steuerlichen Dienstverhältnisses verlieren, gehören vor allem folgende: fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, Anwendbarkeit typischer arbeitsrechtlicher Vorschriften wie Arbeits- und Urlaubsregelung, Abfertigung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz, sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegierung von bestimmten Arbeiten (vgl. dazu insbesondere VwGH 23.4.2001, 2001/14/0052, 2001/14/0054, vom 10.5.2001, 2001/15/0061 und vom 17.10.2001, 2001/13/0197).

Die rechtlichen Voraussetzungen der Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstich 2 EStG 1988 hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10.

November 2004, 2003/13/0018, klargestellt. Nach den Entscheidungsgründen des genannten Erkenntnisses kommt bei der Frage, ob Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 erzielt werden, entscheidende Bedeutung dem Umstand zu, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist.

Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen eines Unternehmerrisikos 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. Wie der Verwaltungsgerichtshof in dem angeführten Erkenntnis unter Hinweis auf seine Vorjudikatur weiter ausgeführt hat, wird von einer Eingliederung jedoch in aller Regel auszugehen sein, weil dieses Merkmal bereits durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt wird, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird. Unerheblich ist dabei, ob der Geschäftsführer im operativen Bereich der Gesellschaft oder im Bereich der Geschäftsführung tätig ist (vgl. VwGH-Erk. 23.2.2005, 2004/14/0056). Das Merkmal der Eingliederung in den Organismus des Betriebes ist durch die kontinuierliche und laut Firmenbuch bereits seit dem Gründungsjahr 2001 erfolgte Ausübung der Geschäftsführungstätigkeit gegeben. Vor dem Hintergrund des funktionalen Verständnisses vom Begriff der Eingliederung in den Organismus des Betriebes ist den Sachverhaltskomponenten, wie Pflicht zur persönlichen Arbeitsleistung, fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, keine Bedeutung zuzubilligen.

Der im gegenständlichen Fall zur Anwendung kommende Steuertatbestand stellt nicht darauf ab, welchem Vertragstyp das Zivilrecht das konkrete Anstellungsverhältnis des Geschäftsführers zuordnet (VwGH 10.5.2001, 2001/15/0061 u.v. 25.9.2001, 2001/14/0117). Daher hat der am 28.5.2001 abgeschlossene "Geschäftsführervertrag", in dem von der Ausübung der Tätigkeit im Rahmen eines freien Auftragsverhältnisses gesprochen wird, keine Bedeutung.

Ist die Beteiligung an der Gesellschaft – wie im vorliegenden Fall beim Geschäftsführer D. – höher als 25 %, jedoch niedriger als 50 % und besteht auch keine Sperrminorität, ist der Geschäftsführer verhalten, sich an die mit der erforderlichen Stimmenmehrheit zustande gekommenen Beschlüsse der Gesellschaft zu halten. Weisungen können von der Generalversammlung und – im Zusammenhang mit Kontrollaufgaben oder auf Grund gesellschaftsrechtlicher Ermächtigung – vom Aufsichtsrat erteilt werden (§ 20 Abs. 1 GmbHG, Kastner/Doralt/Nowotny, Grundriss des österreichischen Gesellschaftsrechts, 380 mwN in FN 96). Für diese Fälle bedarf es daher des Hinzudenkens des Merkmals der Weisungsgebundenheit, wie sie in der Bestimmung des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich zum Ausdruck kommt, nicht.

Fraglich könnte sein, ob Geschäftsführer, die nicht auf Grund ihrer Beteiligung an der Gesellschaft, sondern auf Grund von Vereinbarungen im Anstellungsvertrag keinen Weisungen unterworfen sind, mit ihren Bezügen unter die Einkunftsart des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich fallen (vgl. Zorn, Besteuerung der Geschäftsführung, 23). Diese Frage wurde zuletzt im Schrifttum unter Bezugnahme auf Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes im verstärkten Senat vom 10.11.2004 neu aufgeworfen.

Nach den in der Berufung angesprochenen Artikeln von Sedlacek (Keine Dienstgeberbeitrags- und Kommunalsteuerpflicht bei "Weisungsbindung"? in SWK 2005, Heft 6, S. 305 ff und Das Steuer- und Sozialversicherungsverhältnis der GmbH-Geschäftsführer – wie es (derzeit) wirklich ist in SWK 2005, Heft 28) seien die Einkünfte von Geschäftsführern, die an der Gesellschaft zu mehr als 25 % und weniger als 50 % ohne Vereinbarung einer Sperrminorität beteiligt seien, und deren Weisungsgebundenheit erst aus dem Anstellungsvertrag resultiere, nicht unter § 22 Z 2 zweiter Teilstrich zu subsumieren. Die Zuordnung ihrer Einkünfte ergäbe sich je nachdem, welche Tätigkeit sie im Rahmen ihrer Geschäftsführung überwiegend ausüben, unter die Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 23 EStG oder aus der Ausübung einer Berufstätigkeit gemäß § 22 Z 1 lit. b oder aus einer vermögensverwaltenden Tätigkeit gemäß § 22 Z 2 erster Teilstrich EStG.

Büsser führt dazu in Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer (EStG 1988), Kommentar unter § 22 EStG, Tz. 59.2 aus, dass abgesehen von der gesellschaftsrechtlichen Problematik, inwieweit die vollkommene Freistellung der Geschäftsführer einer GmbH von Weisungen im Wege von Anstellungsverträgen rechtlich überhaupt möglich ist, sie diese Ansicht in seiner steuerlichen Schlussfolgerung jedenfalls nicht teilt. In dem Erkenntnis des verstärkten Senates vom 10. 11. 2004 hat der Verwaltungsgerichtshof zum Ausdruck gebracht, dass dem Begriff "sonst" in § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG die Funktion zukommt, das in § 47 Abs. 2 EStG normierte Tatbestandsmerkmal der Weisungsgebundenheit mit der Wirkung zu beseitigen, dass dieses Merkmal eines steuerlichen Dienstverhältnisses für die Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG irrelevant ist. Hat sich der Gesetzgeber dazu entschlossen, die Wesentlichkeit einer Beteiligung im hier interessierenden Sinn mit einem Anteilsausmaß von mehr als 25 % am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft zu definieren, dann hat dies rechtlich zur Konsequenz, dass für die Beurteilung der von einem nach dieser Definition "wesentlich" Beteiligten von seiner Gesellschaft gewährten Tätigkeitsvergütungen als Einkünfte nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG die Frage seiner Weisungsgebundenheit generell bedeutungslos ist. Ob sich diese Weisungsgebundenheit als unmittelbare Folge seiner Beteiligung (was in dem vom verstärkten Senat entschiedenen Fall zutraf) oder aus einer dem (im Sinn der gesetzlichen Definition) "wesentlich" Beteiligten im Anstellungsvertrag eingeräumten Position ergibt, macht vor dem Hintergrund dieses

Verständnisses der Bestimmung des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG keinen Unterschied. Dem schließt sich der Unabhängige Finanzsenat an. In diesem Zusammenhang ist auch auf das VwGH-Erkenntnis vom 31.3.2005, Zi. 2002/15/0029, eine 30 %ige Beteiligung betreffend, hinzuweisen.

Ist, wie im vorliegenden Fall, bei beiden Gesellschafter-Geschäftsführern das primär zu prüfende Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Berufungswerberin gegeben, kommt es nach den Ausführungen des verstärkten Senates und der weiteren Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf die von der Rechtsmittelwerberin vorgetragenen Argumente, insbesondere hinsichtlich des Unternehmerrisikos nicht mehr an (vgl. auch VwGH 23.11.2004, 2004/15/0068, 23.9.2005, 2005/15/0110, 15.11.2005, 2001/14/0118 u.v. 26.1.2006, 2005/15/0152).

Unabhängig davon geht aus dem Geschäftsführervertrag hervor, dass im vorliegenden Fall bei beiden Gesellschafter-Geschäftsführern - auf Grund der Einkommensentwicklung bis zum Kalenderjahr 2004 - kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis gegeben war. Des Weiteren wurden die Geschäftsführervergütungen beinahe monatlich ausbezahlt.

Auf Grund dieser Feststellungen weist die Tätigkeit der wesentlich beteiligten Geschäftsführer somit – unter Außerachtlassung der hier irrelevanten Weisungsgebundenheit – die Merkmale eines Dienstverhältnisses auf, sodass die von der Gesellschaft bezogenen Vergütungen der Geschäftsführer als Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind. Dadurch dass § 22 Z 2 EStG die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnis (§ 47 EStG) aufweisende Beschäftigung gewährt werden, ausdrücklich den Einkünften aus selbständiger Arbeit zuweist und nach § 23 Z 1 EStG Einkünfte aus Gewerbebetrieb nur solche sind, die nicht unter § 22 EStG fallen, kommt die Einkunftsart des § 23 EStG hier nicht zum Tragen. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass in den Einkommensteuererklärungen diese Einkünfte aus Geschäftsführertätigkeit als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt und ungeprüft in die Einkommensteuerbescheide übernommen wurden, zumal diese Einkommensteuerbescheide keine Bindungswirkung bezüglich der im Zuge der durchgeführten Lohnsteuerprüfung getroffenen Feststellungen hinsichtlich § 41 Abs. 2 FLAG 1967 entfalten können.

Somit besteht auch die Vorschreibung von Säumniszuschlag für die Dienstgeberbeiträge zu Recht.

Die Berufung war als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 21. November 2006