



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Condata Wirtschaftstreuhand- u. Buchführungs GmbH, 1130 Wien, Innocentiagasse 5, vom 3. Oktober 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 29. August 2005 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 2000-2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

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

Geschäftsführerin der Bw. ist Frau A.. Die Geschäftsführerin ist an der Bw zu 75% beteiligt. Für die Geschäftsführerbezüge sind im Zeitraum 2000 bis 2004 weder der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) noch der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) abgeführt worden. Der Gf Bezug hat 2000 ATS144.000 (€ 10.465.-), 2001 ATS 150.000.- (€ 10.900.-), 2002 € 11.100.-, 2003 € 11.000.- und 2004 € 11.000.- betragen.

Der Nachforderungsbetrag 2000 bis 2004, der in den bekämpften Bescheiden zur Vorschreibung gelangte, betrug insgesamt € 2.450,93 an Dienstgeberbeitrag und € 256,87 an Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag. Das Finanzamt folgte den obigen Prüfungsfeststellungen und erließ entsprechende Haftungs- und Abgabenbescheide.

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

Namens der von uns vertretenen steuerpflichtigen Gesellschaft legen wir hiermit gegen den Bescheid über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2000 bis 2004, zugestellt am 01.08.2005 form- und fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung ein und begründen dies wie folgt:

Mit dem oben angeführten Bescheid wurden Beiträge an DB und DZ für die Bezüge der beteiligten Gesellschafterin-Geschäftsführerin festgesetzt. Die folgenden Ausführungen beziehen sich zwar lediglich auf den DB sind jedoch sinngemäß auch auf den DZ anzuwenden.) Gemäß § 41 FLAG sind Dienstnehmer im Sinne des FLAG:

- Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG stehen
- an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 2.Teilstrich EStG.

Da die Geschäftsführerin der Gesellschaft zu 75% an der Gesellschaft beteiligt ist, kann sie nicht in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG zu der Gesellschaft stehen. Gemäß Literatur und Rechtsprechung sind bei wesentlich beteiligten Personen nur Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 2.Teilstrich EStG Beitragsgrundlage für den DB. § 22 Z 2 2.Teilstrich EStG lautet:

Die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt. Die Merkmale eines Dienstverhältnisses können wie folgt zusammengefasst werden (vgl. Zorn. Besteuerung der Geschäftsführung bei GmbH, GmbH & Co. K(E)G, GmbH & Still),

- Weisungsgebundenheit
- Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers
- Fehlen des Unternehmenswagnisses
- Fehlen der Vertretungsbefugnis
- Anspruch und laufende Auszahlung des Lohnes

Wesentlich ist in diesem Zusammenhang, daß § 22 Z.2 2.Teilstrich EStG fordert, daß **sonst alle** Merkmale eines Dienstverhältnisses (d.h. abgesehen von der mehr als 25 prozentigen Beteiligung) vorliegen müssen. Nach dem klaren und eindeutigen Wortlaut

des § 22 Z.2 2. Teilstrich EStG genügt es, daß, wenn ein einziges Merkmal eines Dienstverhältnisses nicht vorliegt, keine Einkünfte im Sinne des § 22 Z.2 2. Teilstrich vorliegen und somit keine DB-Pflicht besteht.

ad Weisungsgebundenheit

Einkünfte iSd § 22 Z 2 2. Teilstrich EStG können nur vorliegen, wenn - abgesehen von der wesentlichen Beteiligung (= zu mehr als 25%) - alle Merkmale eines Dienstverhältnisses nach § 47 Abs. 2 EStG - einschließlich Weisungsbindung - gegeben sind, also de facto ein Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988. Ist dies nicht der Fall, sind die Einkünfte dem Teilstrich 1 zuzuordnen und damit nicht Kommunalsteuer -, DB und DZ - pflichtig.

§ 47 EStG - und damit der Begriff des "steuerlichen" Dienstverhältnisses - ist im 5. Teil des EStG unter "Steuerabzug vom Arbeitslohn (Lohnsteuer)" geregelt und daher auf den von § 22 Z 2 EStG erfaßten Personenkreis nicht anwendbar. Die Wortfolge "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs.2)" im Teilstrich 2 des § 22 Z 2 EStG ersetzt daher den Begriff des Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) bei allen wesentlich beteiligten Personen, die der Generalversammlung gegenüber weisungsgebunden sind und damit zwar in einem arbeits- und sozialversicherungsrechtlichen, nicht jedoch in einem "steuerlichen" Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG stehen (können).

Dies bedeutet, daß alle Geschäftsführer, die entweder zumindest mit 50% beteiligt oder - bei einer Beteiligung von mehr als 25% aber weniger als 50% - über eine Sperrminorität verfügen und damit der Generalversammlung gegenüber nicht weisungsgebunden sind, mit ihren Bezügen nicht der Kommunalsteuer, DB und DZ unterliegen: Infolge der fehlenden Weisungsbindung gegenüber der Generalversammlung können in diesen Fällen nicht "alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs.2)" und daher de facto auch kein Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG vorliegen.

Wird jedoch dem in den ErläutRV zum AbgÄG 1981 zum Ausdruck kommenden Willen des Gesetzgebers gefolgt, so müssen zur Einordnung von Einkünften in den § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG - abgesehen vom in bestimmten Fällen fehlenden Merkmal der Weisungsgebundenheit - **wirklich alle** anderen Merkmale eines Dienstverhältnisses erfüllt sein.

ad Eingliederung in den geschäftlichen Organismus

Das Kriterium "Eingliederung in den geschäftlichen Organismus" beinhaltet:

- Die Unterwerfung unter die betrieblichen Ordnungsvorschriften (Regelung der Arbeitstage, der Arbeitszeit, der Arbeitspausen, der Abrechnung und Auszahlung des Entgelts);
- die Unterwerfung unter die betriebliche Kontrolle (Überwachung der Arbeit durch Dienstgeber oder Aufsichtsperson) und
- die disziplinarische Verantwortlichkeit des Dienstnehmers (von der Ermahnung bis zur Entlassung).

Aus diesen Merkmalen muß geschlossen werden, daß eine "Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitsgebers" bei Fehlen der Weisungsgebundenheit der Geschäftsführerin gegenüber der Generalversammlung nicht möglich sein kann.

Es kann insbesondere dann nicht die Eingliederung der Gesellschafterin-Geschäftsführerin in den geschäftlichen Organismus des Arbeitsgebers "Gesellschaft" vorliegen, wenn diese in der Lage ist, in der Person der Gesellschafterin über die Arbeitszeit etc. der Geschäftsführerin -und damit über ihre eigene - zu bestimmen, diese jederzeit abändern und damit nach ihrem eigenen Willen gestalten zu können!

Wie soll bei dieser Konstellation das Kriterium "Überwachung der Arbeit durch den Dienstgeber" erfüllt und durch wen die Geschäftsführerin zur disziplinarischen Verantwortung herangezogen wird?

Die Gesellschafterin, die für die Willensbildung der juristischen Person, der sie angehört, wesentlich oder allein maßgeblich ist, unterwirft sich in Durchführung dieses Willens nicht einem Fremden, sondern dem durch ihren eigenen bestimmten oder unter Mitwirkung ihres eigenen vereinbarten Willens.

Auch der OGH erkennt - allerdings in einem anderen Zusammenhang -, daß ein zu 80% am Stammkapital beteiligter Gesellschafterin-Geschäftsführerin weder als Dienstnehmer noch als Person in arbeitnehmerähnlichen Stellung iSd § 46 Abs. 1 Z 3 lit a KO bezeichnet werden kann, denn es fehlen bei einer solchen Beteiligung alle Kriterien, die für das Vorliegen der dazu nötigen Ein- und Unterordnung unter die funktionelle Autorität des Arbeitsgebers gewöhnlich gefordert werden.

ad Fehlen des Unternehmerwagnisses

Unternehmerrisiko besteht darin, daß die Leistungserbringerin die Möglichkeit hat, im Rahmen ihrer Tätigkeit sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu

beeinflussen, und solcherart den finanziellen Erfolg ihrer Tätigkeit weitgehend gestalten kann.

Als weitere Kriterien, die dafür sprechen, daß die Geschäftsführerin grundsätzlich Unternehmerrisiko trägt, können angeführt werden:

- Hat die Gesellschafterin Geschäftsführerin in der Generalversammlung das aktive Weisungsrecht, so trägt sie zumindest aus der Sicht der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des Ertragssteuerrechts allein die Verantwortung und das Risiko für den Erfolg der Gesellschaft und damit auch für ihre Entlohnung.
- Die tatsächliche Auszahlung des Geschäftsführerin Bezuges ist von der Liquiditätslage der Gesellschaft und damit von deren wirtschaftlichen Erfolg abhängig - einen arbeitsrechtlichen Anspruch hat die wesentlich beteiligte Geschäftsführerin nicht.
- In vielen Fällen kann die Geschäftsführerin zur persönlichen Haftung herangezogen werden (ua § 25 GmbHG, §§ 9 sowie 80 ff BAO, § 67 Abs. 10 ASVG, § 1295 ABGB).
- Die Geschäftsführerin ist von den gesetzlichen Schutzbestimmungen des Arbeitsverfassungsgesetzes ausgeschlossen (§ 36 Abs. 2 Z 1 Arb VerfG)
- Ebenso hat die Geschäftsführerin keinen Anspruch auf Insolvenz - Ausfallsgeld (§ 1 Abs 6 IESG)

Die wesentlich beteiligte Geschäftsführerin trägt somit immer Unternehmerrisiko: Mit der Stellung eines in einem Dienstverhältnis stehenden "normalen" Arbeitnehmers ist sie in keinem Fall vergleichbar.

ad Fehlen der Vertretungsbefugnis

Kennzeichen des Dienstverhältnisses ist die Verpflichtung zur persönlichen Erbringung der Arbeitsleistung: "Ein Dienstverhältnis liegt vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitsgeber seine Arbeitskraft schuldet" (§ 47 Abs 2 EStG).

Kann sich ein Auftragnehmer bei seiner Arbeitsleistung vertreten lassen und kann er über die Vertretung selbst bestimmen, so spricht dies gegen ein Schulden der Arbeitskraft. Ist also jemand berechtigt, eine bestimmte Leistung selbst zu erbringen oder durch eine andere Person erbringen zu lassen, dann liegt kein Dienstverhältnis vor.

Die Geschäftsführerin der von uns vertretenen Gesellschaft kann sich nach ihrem Gutdünken vertreten lassen.

ad Anspruch und laufende Auszahlung des Lohnen

Mit Bezug auf die Bestimmung, wonach "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses zB. Den Urlaubsanspruch und den Abfertigungsanspruch verlangen müssen, um Kommunalsteuer-, DB-und DZ-Pflicht zu begründen, erlauben wir uns, darauf hinzuweisen, daß weder Anspruch auf Urlaubsentgelt noch auf Abfertigung besteht. Daher wird die Entlohnung (ihrem Gesamtbild nach) wohl nicht als Indiz für ein Dienstverhältnis angesehen werden können.

Da somit nicht "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses vorliegen" werden von der Geschäftsführerin nicht Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 2.Teilstrich EStG, erzielt und es besteht daher keine Kommunalsteuer-DB-und DZ-Pflicht für die an sie gewährte Vergütung.

Weiters erlauben wir uns anzumerken, daß der Ausschluß von wesentlich beteiligten Gesellschafterin-Geschäftsführerin von den Begünstigungen der Lohnsteuerpflichtigen (insbesondere § 67 und 68 EStG) bei gleichzeitiger Einbeziehung der Geschäftsführerinvertütungen in die Bemessungsgrundlage für lohn-und gehaltsabhängige Abgaben eine unsachliche Diskriminierung darstellt.

Weiters haben wir Bedenken, daß der oben angeführte Bescheid die verfassungsrechtliche Eigentumsgarantie verletzt. Denn Steuervorschreibungen stellen Eingriffe in das Eigentum dar und sind dann verfassungswidrig, wenn der Eingriff gesetzlos erfolgt, wobei eine zum Schein vorgeschützte oder sonst denkunmögliche Gesetzesanwendung der Gesetzlosigkeit gleichzuhalten ist. Denkunmöglichkeit bedeutet, daß von Seiten des Finanzamts dem Gesetz eine ganz offensichtlich nicht zukommende Bedeutung beigemessen wird. Das Finanzamt interpretiert im konkreten Fall die Bestimmung des § 22 Z 2 2.Teilstrich EStG in Abhebung vom klaren Wortlaut des Gesetzes dahingehend, daß nicht „sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" im Einzelfall gegeben sein müssen, sondern lediglich die nach Ansicht des Finanzamts **wesentlichsten** Merkmale.

Wir stellen daher den Antrag auf ersatzlose Aufhebung der Einhebung des DB in Höhe von EUR 2.450,93 sowie des DZ in Höhe von EUR 256,78.

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

Insgesamt stellt somit das in § 22 Z 2 Teilstrich 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 war Frau A. laut Firmenbuch im berufungsgegenständlichen Zeitraum für die Bw als Geschäftsführerin tätig und leitete die Geschäfte. Der Gf. oblag somit die Leitung und Überwachung des Unternehmens im Ganzen. Sie hatte demnach für die wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Belange der Gesellschaft Sorge zu tragen.

Vor dem Hintergrund des vom VwGH vertretenen funktionalen Verständnisses vom Begriff der Eingliederung in den Organismus des Betriebes ist durch die unbestritten 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 die Gf tatsächlich und ohne Unterbrechung als Geschäftsführer tätig war.

Die Argumentation in der Berufung, Weisung Unternehmerwagnis usw. müssen im Lichte der oben dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes daher ins Leere gehen.

Wien, am 8. Juni 2006