

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der E-GmbH, vertreten durch T., vom 27. Mai 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 30. April 2004, betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 1999 bis 31. Dezember 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer bei der Berufungserwerberin durchgeführten Lohnsteuerprüfung über die Kalenderjahre 1999 und 2000 wurde festgestellt, dass die an den über eine Gesellschaft zu 100 % beteiligten Geschäftsführer P. bezahlten Vergütungen (€ 150.842,-- für 1999 und € 153.748,-- für 2000) nicht in die Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einbezogen worden seien.

Auf Grund dieser Feststellung wurde mit den Abgabenbescheiden vom 30. April 2004 der auf die Geschäftsführerbezüge entfallende Dienstgeberbeitrag (€ 6.787,89 für 1999 und € 6.918,66 für 2000) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (€ 724,04 für 1999 und € 691,87 für 2000) festgesetzt.

Dagegen wurde durch die bevollmächtigte Vertreterin fristgerecht berufen. Die Berufungserwerberin werde von mehreren Geschäftsführern geführt, denen bestimmte Aufgaben zugeordnet seien. Lediglich dem Gesellschafter-Geschäftsführer seien in der

Geschäftsordnung für die Geschäftsführung keine Aufgaben zugewiesen. Er habe lediglich das Recht der Letztentscheidung. Weiters erhalte der Geschäftsführer ab 1.1.1999 für seine Tätigkeit kein laufendes Entgelt. Für die ordnungsgemäße Erbringung seiner Leistung erhalte der Geschäftsführer ausschließlich ein erfolgsbezogenes Honorar, welches bis auf weiteres in Abhängigkeit von der Verbesserung des Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit gewährt werde. Das Entgelt bemasse sich bei einer Ergebnisverbesserung bis ATS 10.000.000 mit 8 %, für den ATS 10.000.000 übersteigenden Betrag bis ATS 15.000.000 7 % und reduziere sich jeweils für den 5.000.000 übersteigenden Betrag um jeweils 1 % bis es für den ATS 40.000.000 übersteigenden Betrag nur 1 % betrage. Eine Akontierung des Geschäftsführungsentgeltes erfolge auf Basis der vorgelegten Grobplanungen. Sollte eine Ergebnisverbesserung unter ATS 10.000.000 erreicht werden sei 80 % des Akontos zu refundieren. Eine nachträgliche Anpassung des Akontos erfolge nur außerhalb einer Schwankungsbreite von 10 %. Wie aus den Gründen verschiedener Erkenntnisse entnommen werden könne, würden Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer GmbH dann erzielt, wenn – bezogen auf die tatsächlich vorzufindenden Verhältnisse – feststehe,

- dass der Gesellschafter-Geschäftsführer zufolge kontinuierlicher und über einen längeren Zeitraum andauernder Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft eingegliedert sei,
- dass ihn unter Bedachtnahme auf die Einnahmen- und Ausgabenschwankungen kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis treffe, und
- dass er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhalte.

Eine Eingliederung in das Unternehmen liege nicht vor, da dem Gesellschafter-Geschäftsführer innerhalb der Geschäftsführung keine konkreten Aufgabenbereiche zugeordnet worden seien. Eingliederungen in das Unternehmen würden nur dann vorliegen, wenn eine im Wesentlichen durchgehende Tätigkeit in den Räumen des Betriebes vorliege und auf Grund eines über einen langen Zeitraum laufend zu erfüllenden Aufgabenkataloges des Geschäftsführers auf dessen Eingliederung in den betrieblichen Organismus geschlossen werden könne (VwGH 21.12.1999, 99/14/0255). Im gegenständlichen Fall sei unbestritten, dass das Entgelt des Geschäftsführers von der "Ergebnisverbesserung des jeweiligen Wirtschaftsjahres bezogen auf das Vorjahr" abhängig sei. Könne eine Ergebnisverbesserung nicht erzielt werden, müsse der Geschäftsführer seine Tätigkeit unentgeltlich erbringen und ohne Entgelt seine Spesen selbst tragen. Die hier zu beurteilende Tätigkeit sei daher mit einem hohen Unternehmerrisiko verbunden. Folglich würden die Geschäftsführervergütungen nicht unter die Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG iVm § 22 Z 2 EStG 1988 fallen.

Das Finanzamt hat mit einer sehr ausführlich begründeten Berufungsvorentscheidung vom 1. Februar 2005, in der es auf das Erkenntnis des verstärkten Senates des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. November 2004, 2003/13/0018, hinwies, die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Im Vorlageantrag vom 8.2.2005, mit dem das Rechtsmittel wiederum als unerledigt gilt, führte die bevollmächtigte Vertreterin ergänzend aus: Beantragt werde, "die Geschäftsführervergütung nicht in die Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer einzubeziehen, sondern beitragsfrei zu belassen." In der Berufungsvorentscheidung werde lapidar ausgeführt, dass beim Gesellschafter-Geschäftsführer eine Eingliederung in den Organismus des Betriebes vorliegen solle. Auf welche Feststellungen sich diese Behauptung stütze, sei weder der Berufungsvorentscheidung noch dem Prüfbericht der Abgabenbehörde zu entnehmen. Der VwGH schließe in dem, in der Berufungsvorentscheidung angeführten Erkenntnis seine allgemeinen rechtlichen Erwägungen wie folgt: "Liegt bei der Tätigkeit eines Gesellschafters für seine Gesellschaft eine auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführende Weisungsgebundenheit vor, wie sie der Ausdruck "sonst" in der in Rede stehenden Vorschrift unterstellt, dann sind im Fall der klar erkennbaren Eingliederung des Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft alle weiteren Merkmale, die vor dem Hintergrund einer weisungsgebundenen Tätigkeit (im Zweifelsfall zusätzlich heranziehbare) Indizien für ein Dienstverhältnis wären, für das Vorliegen des Tatbestandes nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 ebenso irrelevant wie die zeitliche Gestaltung der Leistungsbeziehung zwischen Gesellschaft und tätigem Gesellschafter. Die gesetzlich begründeten Unterschiede zwischen der Rechtsstellung eines Gesellschafter-Geschäftsführers (oder in anderer Weise für die Gesellschaft Tätigen) zu der eines Arbeitnehmers haben ihren Grund in den Anknüpfungen der arbeits-, sozial- und haftungsrechtlichen Schutzgesetze an das Vorliegen eines Rechtsverhältnisses im Sinne des Arbeitsrechtes, das zufolge der Eigenart der hier untersuchten Leistungsbeziehung häufig nicht vorliegt."

Ein Geschäftsführer einer GmbH könne nicht als in den Organismus der GmbH "eingegliedert" bezeichnet werden, wenn er "zu Hause arbeite", im Ausland wohne oder auf Grund der Tatsache, dass mehrere Geschäftsführer im Unternehmen vorhanden seien. Es sei davon auszugehen, dass der VwGH dem VfGH nicht darin folge, dass "aus der Höhe der Beteiligung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters das Schwinden einer Erkennbarkeit jeglicher Merkmale eines Dienstverhältnisses resultieren" könne und dass die Wortfolge "sonst alle" auf eine Mehrheit sonstiger Merkmale abstelle. Der Geschäftsführer könne der beschwerdeführenden Gesellschaft seine Arbeitskraft nicht schulden, weil er auch mit anderen beruflichen Tätigkeiten beschäftigt sei; er schulde der Gesellschaft nur eine Leistung, die darin besthe, ihr Unternehmen strategisch zu führen. Es fehle an der Weisungsgebundenheit, weil

"sich ein 100 % Gesellschafter-Geschäftsführer selbst keine Weisungen geben" könne. Dem Geschäftsführer stehe es frei, wann und wo er arbeite, er sei mangels festen Arbeitsplatzes und fester Arbeitszeit daher auch nicht in die organisatorische Struktur der Gesellschaft eingegliedert. Der Geschäftsführer habe keinen Urlaubsanspruch, sondern könne seine Freizeit so einteilen, wie es die Abläufe im Unternehmen zulassen würden. Während ein Arbeitnehmer zur persönlichen Arbeitsleistung verpflichtet sei, stehe es dem Geschäftsführer frei, sich vertreten zu lassen. Der Geschäftsführer trage ein Unternehmerwagnis, weil sein Entgelt nunmehr in einer direkten Abhängigkeit zum wirtschaftlichen Erfolg des Unternehmens stehe. Wenn nun der VwGH die vielen "sonstigen" Merkmale (wenngleich nicht verbal, aber zweifellos de facto) auf ein einziges Merkmal reduziere, seien die Voraussetzungen nicht mehr gegeben, unter denen der VfGH seinerzeit im Gesetzesprüfungsverfahren die verfassungsrechtlichen Bedenken des (damals antragstellenden) VwGH als nicht gegeben erachtet habe. Schöpfer des plakativen Wortspiels "sonst alle" – "sonst keine" – Merkmale eines Dienstverhältnisses sei der Senat 13 des VwGH. In seinen beiden Erkenntnissen VfSlg. 16.098/2001 und 16.114/2001 habe der VfGH nichts judiziert, was die diesem Wortspiel zugrunde liegende kritische rechtliche Grundaussage in Frage stelle. Mit "sonst alle" würden die verba legalia auf eine große Zahl von sonstigen Merkmalen abstellen, die mit Ausnahme eben eines ausgeblendeten alle vorhanden sein müssten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im vorliegenden Fall geht es um die Beitragspflicht zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen sowie zum Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag von Vergütungen an den über eine Gesellschaft zu 100 % beteiligten Geschäftsführer P. und nicht um die Einbeziehung der Geschäftsführervergütung in die "Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer", wie im Vorlageantrag ausgeführt.

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 Teilstrich 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. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25 % beträgt. **Die Beteiligung durch Vermittlung eines Treuhänders oder einer Gesellschaft steht einer unmittelbaren Beteiligung gleich.**

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 und vom 7.6.2005, B 1617/04) 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 Teilstreich 2 EStG 1988 hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018, klargestellt. (Der verstärkte Senat besteht aus neun Richtern und nicht nur aus denjenigen des angesprochenen Senates 13.) Danach stützt sich die Feststellung, ob "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" vorliegen, nur mehr auf die gesetzliche Definition eines steuerrechtlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG

1988. Da in dieser Legaldefinition das steuerliche Dienstverhältnis lediglich durch zwei Merkmale, nämlich die Weisungsgebundenheit einerseits und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes andererseits umschrieben ist, kommt es nach Ausklammerung der Weisungsgebundenheit nur mehr darauf an, ob diese Eingliederung in den geschäftlichen Organismus gegeben 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 wie im vorliegenden Fall - 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 Jahr 1985 erfolgte Ausübung der Geschäftsführungstätigkeit ("vertritt seit 27.03.1985 selbständig") durch Herrn P. gegeben. Nach § 3 Abs. 6 der Geschäftsordnung der Geschäftsführer werden Beschlüsse mit einfacher Mehrheit der anwesenden Geschäftsführer gefasst, wobei Stimmenthaltungen nicht gezählt werden. Gegen die Stimme von Herrn P. können keine Beschlüsse gefasst werden. Vor dem Hintergrund des funktionalen Verständnisses vom Begriff der Eingliederung in den Organismus des Betriebes ist den ins Treffen geführten Sachverhaltskomponenten, wie Arbeitsort, Wohnsitz, mehrere Geschäftsführer keine Bedeutung zuzubilligen. Nach dem vorhin zitierten Erkenntnis würde der Eingliederung auch nicht entgegenstehen, wenn der Geschäftsführer seine Arbeitszeit in einem hohen Ausmaß einem anderen Unternehmen widmet.

Ist, wie im vorliegenden Fall, 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).

Auf Grund dieser Feststellungen weist die Tätigkeit des über eine Gesellschaft wesentlich beteiligten Geschäftsführers somit – unter Außerachtlassung der Weisungsgebundenheit – die Merkmale eines Dienstverhältnisses auf, sodass die von der Gesellschaft bezogenen

Vergütungen des Geschäftsführers als Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind.

Die Berufung war als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 13. April 2006