



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 29. März 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten vom 28. Februar 2001 betreffend Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für den Zeitraum

1. Jänner 1998 bis 31. Dezember 2000 wie folgt entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Als Ergebnis einer bei der berufungswerbenden - auf dem Gebiet der Steuerberatung tätigen - GmbH (in der Folge: Bw.) durchgeführten Lohnsteuerprüfung hat das Finanzamt mit Bescheid vom 28. Februar 2001 für die Gehälter/Vergütungen des zu 2,31% am Stammkapital beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers (1998: ATS 660.000,00, 1999: ATS 660.000,00, 2000: ATS 780.000,00) Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen gemäß § 41 FLAG vorgeschrieben.

Dagegen richtet sich die gegenständliche Berufung vom 29. März 2001 bzw. der das Berufsbegehren ergänzende Schriftsatz vom 18. April 2003 im Wesentlichen mit der Begründung, dass die Tätigkeit eines Wirtschaftstreuhänders/Steuerberaters nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses gemäß § 25 EStG 1988 ausgeübt werde, sondern dass es sich dabei um eine Tätigkeit gemäß § 22 Abs. 1 (gemeint wohl: Z 1) EStG 1988 handle.

Aus dem zwischen der Bw. und dem Gesellschafter-Geschäftsführer abgeschlossenen Werkvertrag und aus dem Berufungsvorbringen geht hervor, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer sowohl die Geschäftsführung für die Bw. übernommen hat als auch für die Bw. als Wirtschaftstreuhänder/Steuerberater tätig ist. Im Werkvertrag ebenfalls geregelt ist die (gesamte) vom Gesellschafter-Geschäftsführer zu erbringende Arbeitsleistung (in Arbeitsstunden [Punkt VI. des Werkvertrages]).

Dem Berufungsvorbringen bzw. dem der Berufungsbehörde vorliegenden Verrechnungskonto zufolge hat der Gesellschafter-Geschäftsführer monatliche Akontozahlungen in Höhe von ATS 60.000,00 erhalten und am Jahresende eine Gesamtabrechnung durchgeführt, in der er der Bw. die Differenz zwischen dem Entgelt für die im gesamten Jahr erbrachten Stunden abzüglich der erhaltenen Akontozahlungen in Rechnung gestellt hat.

Das Finanzamt hat die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Gemäß § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 geltenden Fassung BGBl. Nr. 818/1993 sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 in der ab 1994 geltenden Fassung BGBl. Nr. 680/1994 ist ein Dienstverhältnis auch dann anzunehmen, wenn bei einer Person, die an einer Kapitalgesellschaft nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 beteiligt ist, die Voraussetzungen des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b vorliegen.

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) auch Bezüge und Vorteile von Personen, die an Kapitalgesellschaften nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 beteiligt sind, auch dann, wenn bei einer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisenden Beschäftigung die Verpflichtung, den Weisungen eines anderen zu folgen, auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmungen fehlt.

Gemäß § 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) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG idF BGBl. Nr. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

Aus den angeführten Bestimmungen ergibt sich nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes, dass die Bezüge von Geschäftsführern, die – wie im gegenständlichen Fall – an einer Kapitalgesellschaft nicht wesentlich beteiligt sind, aber auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmungen nicht weisungsunterworfen sind (§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988), unter den gleichen Voraussetzungen dem Dienstgeberbeitrag (allenfalls dem Zuschlag) zu unterziehen sind, wie die Bezüge wesentlich beteiligter Geschäftsführer (VwGH vom 24. Oktober 2002, Zl. 2001/15/0062, und vom 24. September 2003, Zl. 2001/13/0258). Zur Auslegung des strittigen Tatbestandsmerkmals „sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses“ könne daher – so der Verwaltungsgerichtshof weiter in seinen Ausführungen – auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Auslegung der in der Vorschrift des § 41 Abs. 2 und 3 FLAG angeführten Bestimmung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 zurückgegriffen werden. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt bei der Frage, ob Einkünfte nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 erzielt werden, entscheidende Bedeutung dem Umstand zu, ob der Geschäftsführer bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist. Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft wird bereits durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird (VwGH vom 26. Juli 2007, Zl. 2007/15/0095, unter Bezugnahme auf das Erkenntnis des verstärkten Senates vom 10. November 2004, Zl. 2003/13/0018).

Dem der Berufungsbehörde vorliegenden Werkvertrag zufolge ist der Gesellschafter-Geschäftsführer seit dem 1. November 1996 für das Unternehmen der Bw. tätig. Dadurch ist nach Auffassung der Berufungsbehörde das Merkmal der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Bw. zweifelsfrei gegeben. Angesichts der unstrittigen Eingliederung in den betrieblichen Organismus kommt daher dem Berufungsvorbringen, der Gesellschafter-Geschäftsführer hätte ein Unternehmerwagnis getragen, keine entscheidungsrelevante Bedeutung zu.

Zum Einwand der Bw., die Tätigkeit eines Wirtschaftstreuhänders/Steuerberaters stelle eine Tätigkeit gemäß § 22 Z 1 EStG 1988 dar, ist Folgendes auszuführen:

Im Erkenntnis vom 4. Februar 2009, Zl. 2008/15/0260, hat der Verwaltungsgerichtshof zu der

ebenfalls strittigen Rechtsfrage, ob hinsichtlich der Bezüge eines im operativen Bereich als Wirtschaftsprüfer/Steuerberater tätigen (wesentlich beteiligten) Gesellschafter-Geschäftsführers die Tatbestandsvoraussetzungen des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 vorliegen, unter Bezugnahme auf seine bisherige Rechtsprechung (vom 26. November 2003, Zl. 2001/13/0219, vom 23. Mai 2007, Zl. 2004/13/0073, und vom 19. März 2008, Zl. 2008/15/0083) Folgendes ausgeführt: der Umstand, dass der Alleingesellschafter nicht nur Aufgaben der (handelsrechtlichen) Geschäftsführung wahrgenommen, sondern auch Tätigkeiten im operativen Bereich der GmbH ausgeübt hat, die „fachlich einer Tätigkeit eines Wirtschaftsprüfers entsprechen“, steht einer Übernahme der in der Judikatur erarbeiteten Grundsätze, unter welchen von der Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 ausgegangen werden kann, nicht entgegen, weil die Bestimmung des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 auf die Art der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten nicht abstellt. Der Beurteilung von Einkünften als solche nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 steht nicht entgegen, wenn die Art der Tätigkeit, würde sie nicht gegenüber der Gesellschaft erbracht werden, sonst eine andere Qualifikation der daraus erzielten Einkünfte, etwa solcher nach § 22 Z 1 EStG 1988, geböte.

Da § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 ebenso wie § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 nicht auf die Art der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft nicht wesentlich Beteiligten abstellt und nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Bezüge von an einer Kapitalgesellschaft nicht wesentlich Beteiligten unter den gleichen Voraussetzungen dem Dienstgeberbeitrag zu unterziehen sind, wie die Bezüge wesentlich Beteiligter (nochmals: VwGH vom 24. Oktober 2002, Zl. 2001/15/0062, und vom 24. September 2003, Zl. 2001/13/0258), steht der Umstand, dass die Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers gegenüber der Bw. auf dem Gebiet der Wirtschaftsprüfung/Steuerberatung, würde er diese Tätigkeit nicht gegenüber der Bw. erbringen, steuerlich anders – etwa nach § 22 Z 1 EStG 1988 – zu qualifizieren wäre, der Beurteilung, dass im gegenständlichen Fall Einkünfte nach § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 vorliegen, nicht entgegen.

Der angefochtene Bescheid entspricht somit der Sach- und Rechtslage, sodass wie im Spruch zu entscheiden war.

Wien, am 12. Oktober 2009