



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Klagenfurt
Senat 2

GZ. RV/0158-K/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der S&MGesmbH , K,P8, vertreten durch Mag. Kai Höfler, StB, K,P9, vom 20. Jänner 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Klagenfurt, vertreten durch ADir Barbara Kropfitsch, vom 19. Dezember 2008 betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 2004 bis 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die S&MGesmbH (in der Folge Bw.) ist eine Firma, deren Geschäftszweig die Versicherungsagenturbetreuung ist. An der Bw. war in den Streitjahren 2004 bis 2007 jeweils zu 50% A.Sch. (in der Folge A.Sch.) und W.St. (in der Folge W.St.) beteiligt und vertraten diese die Bw. seit 25. Juni 2004 selbstständig als Geschäftsführer.

Bei der Bw. fand im Jahre 2008 eine gemeinsame Prüfung der lohnabhängigen Abgaben statt. Bei dieser Prüfung stellte der Prüfer u.a. fest, dass die von der Bw. an die wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer zur Auszahlung gebrachten Gehälter als Arbeitslohn im Sinne des § 41 Abs. 2 Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. Nr. 818/1993, zu qualifizieren und diese folglich in Höhe von € 116.717,00/2004, von € 127.132,00/2005, € 81.867,00/2006 und € 72.167,00/2007 der Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und für den

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zuzurechnen seien. Im Bericht vom 19. Dezember 2008 bezog sich der Prüfer auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. November 2004, Zl. 2003/13/0018, wonach für die Einstufung der Einkünfte wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer nur mehr der Umstand der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens entscheidende Bedeutung zukomme.

Das Finanzamt folgte der Auffassung des Prüfungsorganes, erließ gegenüber der Bw. am 19. Dezember 2008 entsprechende Haftung- und Abgabenbescheide und setzte auf Grund der getroffenen Feststellungen den Dienstgeberbeitrag mit € 5.252,27/2004, € 5.720,94/2005, € 3.684,01/2006 und € 3.247,51/2007 sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag mit € 490,21/2004, € 533,95/2005, € 343,854/2006 und € 303,10/2007 fest.

Gegen die angeführten Bescheide erhob die Bw. mit Eingabe vom 19. Jänner 2009, beim Finanzamt eingelangt am 20. Jänner 2009, im Wege ihres steuerlichen Vertreters Berufung. Darin ist angeführt, dass aus einer zielorientierten Darstellung für Gesellschafter-Geschäftsführer, entnommen aus dem Buch Sozialversicherung 2007 für alle Erwerbstätigen, erschienen im dbv-Verlag für die Technische Universität Graz, sich ergebe, dass bei einer Beteiligung von gleich bzw. größer 50% eine Kommunalsteuerpflicht bzw. DB- und DZ-Pflicht bei Weisungsgebundenheit nicht bestehe. In der Eingabe vom 9. April 2009, beim Finanzamt eingelangt am 14. April 2009, übermittelte die Bw. die angegebene Literaturquelle, aus der zum GmbH-Gesellschafter (-Geschäftsführer) unter der Rubrik „Aktuelles und Wichtiges für 2007“ Folgendes ausgeführt ist: „In der folgenden Tabelle werden mögliche Varianten von Versicherungsverhältnissen für GmbH-Gesellschafter (-Geschäftsführer) mit Konsequenzen hinsichtlich Kommunalsteuer, Dienstgeberbeitrag, Lohnsteuerabzug und Einkommensteuerpflicht dargestellt. Auf Grund der Judikatur des VwGH (insb. VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018) ist – fast unabhängig von der tatsächlichen Ausformung des Vertrages – grundsätzlich von einer DB- und Kommunalsteuerpflicht auszugehen“. In dieser Tabelle ist unter den Rubriken § 2 Abs. 1 Z 3 GSVG/normale GSVG-Pflichtversicherung und § 2 Abs. 1 Z 4 GSVG/Neuer Selbständiger GSVG bei einer Beteiligung von 50 bis 100% „ohne sonst alle Merkmale eines steuerlichen Dienstverhältnisses“ bei KommSt, DB (DZ) jeweils ein NEIN ausgewiesen, allerdings in der Fußnote angefügt, dass es sich auf Grund der Rechtsprechung um eine idR bloß theoretische Möglichkeit handle. Dazu ergänzte die Bw. noch, dass auf Grund der vorliegenden Gesellschafterstruktur zwar die beiden Geschäftsführer selbständig vertreten würden, jedoch selbstverständlich jederzeit die Möglichkeit bestehe, dass die Gesellschafter (Personenidentität mit den Geschäftsführern) Entscheidungen fällen, die die wirtschaftliche Entwicklung der Gesellschaft beeinflussen würden. Durch nicht vorhandene Mehrheitsverhältnisse könne jedoch jeder Gesellschafter und somit auch jeder Geschäftsführer Beschlüsse verhindern und somit trete de facto eine Weisungsgebundenheit

der Geschäftsführer ein. In einem Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes werde erstmalig wieder angeführt, dass ein angestellter Gesellschafter von der DB- und DZ-Pflicht ausgenommen werde. Somit trete im vorliegenden Falle durch die Gesellschafterstruktur eine vergleichbare Situation auf, die auch zu einer Befreiung der DB- und DZ-Pflicht führen sollte.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Gemäß § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 anzuwendenden Fassung BGBl. Nr. 818/1993 sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 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, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Absatz 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 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988.

Die Bestimmung des § 41 FLAG definiert also die beitragspflichtigen Bezüge und soll gleichzeitig eine klare Abgrenzung von den beitragsfreien Bezügen gewährleisten. Auf Grund des Gesetzeswortlautes ist folglich bei den beitragspflichtigen Arbeitslöhnen von zwei Gruppen von Bezügen auszugehen:

Arbeitslöhne, die an Dienstnehmer im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 gewährt werden.

Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988, die an Personen gewährt werden, die an Kapitalgesellschaften wesentlich beteiligt sind.

Gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 (zweiter Teilstrich) 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) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Zur Auslegung der in der Vorschrift des § 41 Abs. 2 und 3 FLAG angeführten Bestimmung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 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, vom 18.7.2001,

2001/13/0072, vom 18.7.2001, 2001/13/0063, vom 19.2.2004, 2004/15/007, vom 22.3.2004, 2001/14/0063, 31.03.2004, 2004/13/0021 und vom 10.11.2004, 2003/13/0018 verwiesen.

Wie den Gründen der genannten Erkenntnisse entnommen werden kann, werden Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer GmbH dann erzielt, wenn - bezogen auf die tatsächlich vorzufindenden Verhältnisse - feststeht,

- dass der Gesellschafter-Geschäftsführer zufolge kontinuierlicher und über einen längeren Zeitraum andauernder Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in den Organismus des Betriebes seiner Gesellschaft eingegliedert ist,
- dass ihn weder das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen noch jenes der Schwankungen ins Gewicht fallender nicht überwälzbarer Ausgaben - also kein Unternehmerwagnis - trifft und
- dass er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhält.

Im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1.3.2001, 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 - Weisungsgebundenheit 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 Weisungsgebundenheit ihre Indizwirkung verlieren, gehören nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor allem Folgende (vgl. hierzu auch Arnold, ÖStZ 2000, 639f): fixe Arbeitszeit (vgl. VwGH 22.9.2000, 2000/15/0075, 30.11.1999, 99/14/0270 und 27.7.1999, 99/14/0136), fixer Arbeitsort (vgl. VwGH 30. 11.1999, 99/14/0226), arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit (vgl. VwGH 24.2.1999, 98/13/0014), Anwendbarkeit typisch arbeitsrechtlicher Vorschriften, wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz (vgl. VwGH 26.4.2000, 99/14/0339, und 27.1.2000, 98/15/0200), sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegierung von bestimmten Arbeiten (vgl. VwGH 26.4.2000, 99/14/0339).

Im Erkenntnis des verstärkten Senates vom 10.11.2004, 2003/13/0018, hat der Verwaltungsgerichtshof seine bisherige Judikatur zur Normauslegung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 in ausführlicher, analysierender Betrachtung zusammengefasst und die in den darin zitierten Erkenntnissen angestellten Überlegungen unter "Punkt 5" nunmehr wie folgt abgeändert:

"Eine Überprüfung der Rechtsanschauungen, die der Verwaltungsgerichtshof zu den Voraussetzungen einer Erzielung von Einkünften nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 in der referierten Judikatur geäußert hat, gibt - auch im Lichte der daraus gewonnenen Erfahrungen - dazu Anlass, die bisher vertretene Rechtsauffassung dahin zu revidieren, dass in Abkehr von der Annahme einer Gleichwertigkeit der zu Punkt 3.3. genannten Merkmale die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerwagnisses und des laufenden Anfallens einer Entlohnung in den Hintergrund zu treten haben und entscheidende Bedeutung vielmehr dem Umstand zukommt, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist."

Des Weiteren hat der VwGH in "Punkt 6" des genannten Erkenntnisses seine geänderte Rechtsanschauung wie folgt zum Ausdruck gebracht:

"Liegt bei der Tätigkeit eines Gesellschafters für seine Gesellschaft eine auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführende Weisungsungebundenheit vor, wie sie der Ausdruck "sonst" in der in Rede stehenden Vorschrift unterstellt, dann sind im Falle 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 zivilrechtliche 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."

Diesen Rechtsstandpunkt hat der Verwaltungsgerichtshof in zahlreichen auf dieses Erkenntnis folgenden Erkenntnissen wiederholt (vgl. stellvertretend für viele die Erkenntnisse vom 17.4.2008, Zi. 2008/15/0084, sowie vom 23.9.2010, Zi. 2010/15/0121).

Diese Eingliederung erscheint im vorliegenden Fall jedenfalls als gegeben. Die Gesellschafter-Geschäftsführer A.Sch. und W.St. vertreten die Bw. laut Firmenbuch seit 25. Juni 2004 selbstständig. Aus der Aktenlage ist nicht erkennbar, dass deren Aufgabe die Abwicklung eines konkreten Projektes oder Arbeitsauftrages war. Vielmehr lässt sich aus dem Akteninhalt ableiten, dass die Geschäftsführer kontinuierlich für die Bw. in deren Aufgabenbereich tätig waren. 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 das Merkmal der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Geschäftsführer ohne Zweifel gegeben.

Auf Grund der angeführten Umstände und unter Hinweis auf die aktuelle und nunmehr ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind die anderen Kriterien, nämlich das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses der Gesellschafter-Geschäftsführer und die Modalitäten ihrer Entlohnung nicht mehr relevant.

Hinzuweisen ist im Übrigen darauf, dass sich der gegenständliche Sachverhalt mit jenem, der dem VwGH-Erkenntnis Zl. 2010/15/0121 (50%-ige Beteiligung der Gesellschafter-Geschäftsführer an der Bw.) zu Grunde liegt, deckt. Der von der Bw. erhobene Einwand hinsichtlich „Weisungsgebundenheit der Geschäftsführer im Innenverhältnis“ kann somit dahin gestellt bleiben. Auch eine Interpretation der von der Bw. vorgelegten Unterlage durch den Unabhängigen Finanzsenat ist bei dieser Rechtslage entbehrlich.

Die vom Prüfer angestellte Berechnung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag wurde von der Bw. nicht in Zweifel gezogen.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 31. Oktober 2011