



Aussenstelle Wien
Senat 9

GZ. RV/3920-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Mag. Martin Baumgartner, Steuerberater, 2000 Stockerau, Schießstattgasse 7, gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln vom 10. Mai 2002 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) betreffend die Jahre 1998 bis 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Bei der Bw, einem Versicherungsbüro wurde anlässlich einer Lohnsteuerprüfung betreffend die Jahre 1998 bis 2001 festgestellt, dass die an die wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführerin ausbezahlten Bezüge nicht zur Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag gerechnet worden seien.

Die Geschäftsführerbezüge wurden von der Lohnsteuerprüfung den Bemessungsgrundlagen hinzugerechnet. Vom Finanzamt wurde ein dieser Prüfungsfeststellung entsprechender Haftungs- und Abgabenbescheid erlassen.

Gegen diesen richtet sich die vorliegende Berufung. Die Berufung wurde im Wesentlichen damit begründet, dass die Tätigkeit der Geschäftsführerin hauptsächlich im Aquirieren von Versicherungsverträgen und in der Beratung und Betreuung der Kunden bestünde und die damit verbundenen Verwaltungstätigkeiten von Angestellten der Bw durchgeführt würden. Eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus sei daher nicht gegeben. Ein Unternehmerwagnis würde vorliegen, da die Höhe der Gewinne der Bw vom Arbeitseinsatz und der Geschicklichkeit der Geschäftsführerin abhängig seien und sich die Geschäftsführerhonorare an dieser Gewinnhöhe orientierten. Die Honorare würden auch nicht regelmäßig (wie Monatsgehälter) ausbezahlt. Auch sei die Geschäftsführerin an keine Weisungen gebunden und die Entwicklung der Bw sei vom Willen der Geschäftsführerin beherrscht.

In einem ergänzenden Schreiben vom 19.8.2005 führte die Bw aus, dass die im Zuge der verwaltungsgerichtlichen Entscheidungen (zuletzt vom 10.11.2004) entwickelten Maßstäbe nicht nachvollziehbar wären. Eine Einordnung bzw Gleichstellung eines Gesellschafter-Geschäftsführers mit einem in einem Dienstverhältnis stehenden Mitarbeiter würde jeden Kommentars entbehren. In diesem Schreiben wurde weiters die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem Unabhängigen Finanzsenat gem § 284 Abs 1 Z1 BAO beantragt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Auszugehen ist von nachstehendem unstrittigem Sachverhalt:

EB ist an der Bw, der GmbH, zu 75 % beteiligt. Die restlichen 25 % werden von WB gehalten. EB ist alleinige Geschäftsführerin der Bw. Die ausbezahlten Geschäftsführerbezüge betragen in den Jahren 2001: ATS 876.241,64; 2000: ATS 939.092,37; 1999: ATS 470.824,26 und 1998: ATS 280.000,00. Für diese Bezüge wurden von der Bw weder ein Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe noch ein Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag abgeführt. Die Tätigkeit der Geschäftsführerin bestand hauptsächlich im Aquirieren von Versicherungsverträgen und in der Beratung und Betreuung der Kunden. Die damit verbundenen Verwaltungstätigkeiten wurden von Angestellten der Bw durchgeführt. Die

Geschäftsführerin hat ihre Beiträge zur Sozialversicherung und ihre Einkommensteuer selbst getragen. Die Geschäftsführerbezüge wurden in unterschiedlicher Höhe ausbezahlt. Die Geschäftsführerin war an keine Weisungen gebunden und hat die Entwicklung der Bw auf Grund des Beteiligungsverhältnisses von 75 % beherrscht.

Die Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich aus dem Firmenbuch (FN; Anteilsverhältnis, Geschäftsführerin) und den Jahresabschlüssen samt den zugrundliegenden Buchhaltungskonten (Höhe und Auszahlung der Geschäftsführerbezüge; Berechnung des DB/DZ ohne Geschäftsführerbezüge) sowie aus dem Vorbringen der Bw (Berufung vom 28.5.2002) über die Tätigkeiten der Geschäftsführerin, dem Glauben geschenkt wird.

Rechtlich folgt daraus:

Gem § 41 Abs 1 FLAG haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Gem § 41 Abs 2 FLAG in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 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.

Gem § 41 Abs 3 FLAG ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gem § 25 Abs 1 Z 1 lit a und b EStG sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 EStG.

Nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG fallen unter die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte (zu mehr als 25 %) 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 Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25 % beträgt.

Die Regelung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, findet sich in § 57 Abs 4 und 5 Handelskammergesetz (HKG) bzw § 57 Abs 7 und Abs 8 HKG.

Wie der Verwaltungsgerichtshof seit den Erkenntnissen vom 18.9.1996, 96/15/0121, und vom 20.11.1996, 96/15/0094 erkennt, ist dem in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 enthaltenen Tatbestandsmerkmal "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" das Verständnis beizulegen, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses gegeben sein müssen. Dabei ist allerdings das Vorliegen der auf Grund des gesellschaftlichen Verhältnisses fehlenden Weisungsgebundenheit anzunehmen. Sodann ist zu beurteilen, ob die Merkmale der Unselbstständigkeit oder jene der Selbstständigkeit im Vordergrund stehen (vgl VwGH vom 10.5.2001, 2001/15/0061 vom 10.5.2001, 2001/15/0061).

Das steuerliche Dienstverhältnis stellt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf die Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers sowie des Fehlens des Unternehmerwagnisses ab. In Zweifelsfällen ist zudem auf weitere Kriterien (wie beispielsweise laufenden Arbeitslohn, Pflicht zur persönlichen Arbeitsleistung, fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, feste Urlaubsteilung) abzustellen. Der Begriff des steuerlichen Dienstverhältnisses ist somit ein durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichneter Typusbegriff. Solchen Typusbegriffen sind die realen Erscheinungen an Hand einer Mehrzahl von Merkmalen zuzuordnen, wobei nicht stets alle Merkmale in gleicher Intensität ausgebildet sein müssen und die Entscheidung letztlich nach dem Gesamtbild zu erfolgen hat.

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 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 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 - 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 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 Delegierung von bestimmten Arbeiten (vgl VwGH 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 die Kriterien der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft und das Fehlen des Unternehmerwagnisses ab.

Im Erkenntnis des verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018, stellte der VwGH klar, dass bei der Frage, ob Einkünfte nach § 22 Z Teilstrich 2 EStG 1988 erzielt werden, entscheidende Bedeutung dem Umstand zukommt, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist. Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen des Unternehmerwagnisses 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 erkennbar wäre.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers 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 diese Eingliederung. Unerheblich ist es, ob der Geschäftsführer im operativen Bereich der Gesellschaft oder im Bereich der Geschäftsführung tätig ist.

Im vorliegenden Fall war die Geschäftsführerin von Beginn an für die Bw als Geschäftsführerin und im operativen Bereich der Bw mit dem Aquirieren von Kunden und der Kundenbetreuung und –beratung tätig

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.

Dem Umstand, dass Verwaltungstätigkeiten von Angestellten der Bw durchgeführt werden, kommt für das Merkmal der Eingliederung keine Relevanz zu.

Ausschlaggebend ist, dass EB tatsächlich und ohne Unterbrechung als Geschäftsführerin tätig war und kontinuierlich Geschäftsführerbezüge erhalten hat. Den Sachverhaltskomponenten, dass die Geschäftsführerin keinen Weisungen unterworfen war und die Entwicklung der Bw vom Willen der Geschäftsführerin abhängig war, ist keine Bedeutung beizumessen. Ebenso gehen die vorgebrachten Argumente, wonach die

Geschäftsführerin Einkommensteuer und Sozialversicherung selbst getragen hat und sich die Höhe der Geschäftsführerbezüge vom Gewinn der Bw abhängig war, mangels rechtlicher Relevanz ins Leere.

Die "Einordnung bzw. Gleichstellung eines Gesellschafter-Geschäftsführers mit einem in einem Dienstverhältnis stehenden Mitarbeiter", wie von der Bw kritisiert, besteht für Belange des Dienstgeberbeitrags zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag aufgrund der oa Gesetzesbestimmungen.

Über Antrag des Berufungswerbers hat gemäß § 284 Abs 1 BAO über eine Berufung eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn der Antrag in der Berufung , im Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung gestellt wird. Der Antrag der Bw auf mündliche Verhandlung wurde nicht in einem der aufgezählten Schriftsätze sondern im ergänzenden Schreiben vom 19.8.2005 gestellt und begründet daher keinen Anspruch auf mündliche Verhandlung.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 16. September 2005