



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Erich Jezek, 1090 Wien, Porzellangasse 2/II/4/41 gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid des Finanzamtes Korneuburg betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 1998-2001 vom 25.7.2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) betreibt ein physikalisches Ambulatorium.

Hinsichtlich der Jahre 1998-2001 fand bei der Bw. eine Prüfung der Aufzeichnungen gem. § 151 BAO i.V. mit § 86 EStG und eine Nachschau gem. § 144 (1) BAO betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag statt.

Wie die Lohnsteuerprüferin in ihrem abschließendem Bericht vom 23.7.2003 festhielt, sind in den Jahren 1998-2001 der zu 100% an der Gesellschaft beteiligten Geschäftsführerin A gutgeschriebenen Geschäftsführerbezüge in Höhe von 80.000,00 S, 160.000,00 S, 120.000,00 S und 80.000,00 S weder dem Dienstgeberbeitrag (Nachforderungsbetrag 19.800,00 S) noch dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (Nachforderungsbetrag 2.304,00 S) unterzogen worden.

Im Zuge der Prüfung wäre eine Zurechnung und Nachversteuerung vorgenommen worden.

Nach dem Steuerreformgesetz 1993 (AÖFV v. 6.10.1994) seien auch jene Personen Dienstnehmer im Sinne des § 42 (2) FLAG 1967, die am Grund - und Stammkapital zu mehr als 25% beteiligt sind.

Dabei müssten die Merkmale eines Dienstverhältnisses – ausgenommen der persönlichen Weisungsgebundenheit gegeben sein. Dies werde aber dann immer der Fall sein, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer in den betrieblichen Organismus des Unternehmens eingegliedert sei und eine regelmäßige Entlohnung erhielte.

Gegen den mit 25.7.2002 datierten Haftungs- und Abgabenbescheid für die Jahre 1998-2001, der den Feststellungen der Lohnsteuerprüfung Rechnung trug, erhob der steuerliche Vertreter der Bw. mit 28.8.2002 Berufung.

Die Berufung richte sich gegen die Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag hinsichtlich der gutgeschriebenen Geschäftsführerbezüge an die zu 100% am Stammkapital der Bw. beteiligten Geschäftsführerin.

Im Detail führt der steuerliche Vertreter der Bw. aus, dass Frau A zu 100% am Stammkapital der Bw. beteiligt sei und die Funktion der Geschäftsführerin ausübe. In ihrer Eigenschaft als Geschäftsführerin sei sie weisungsfrei und nicht verpflichtet, bestimmte Arbeitstage oder -zeiten einzuhalten. Für sie werde keine Urlaubs und Krankenkartei geführt. Sie werde weder kontrolliert noch überwacht und habe weder Anspruch auf Abfertigung noch auf Urlaub. Frau A trage selbst das Unternehmerrisiko. Von ihrer qualitativen und quantitativen Tätigkeit hingen die Einnahmen der Bw. und in der Folge auch die Einkünfte von Frau A als Alleingesellschafterin ab.

Die Tätigkeit von Frau A könne keineswegs als Dienstverhältnis iSd § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 gewertet werden

Die Geschäftsführerin sei sowohl für die organisatorische als auch die finanzielle Leitung des Unternehmens allein verantwortlich. Ihre Entlohnungen seien nicht regelmäßig, sondern wür-

den in Abhängigkeit des Ergebnisses und nach den finanziellen Möglichkeiten der Bw. ausgezahlt (siehe beiliegende Konten der Buchhaltung).

Weiters bestehe kein Anspruch auf Sonderzahlungen. Die Geschäftsführerin erhielte keine Diäten oder Kilometergelder ersetzt. Die Pflichtversicherungsbeiträge würden von der Geschäftsführerin selbst getragen.

Nach bereits vorliegenden Erkenntnissen des VfGH/VwGH würden Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 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 weder das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen noch jenes der Schwankungen ins Gewicht fallender nicht überwälzbarer Ausgaben trafe und
- dass er eine laufende, wenn auch nicht notwendige monatliche Entlohnung erhielte.

Dies trafe nach der tatsächlichen Geschäftsführung nicht zu.

Als Beilage waren der Berufung die Gesellschafterverrechnungskonten für den streitverfangenen Zeitraum beigefügt.

Aus diesen ist ersichtlich, dass der Geschäftsführerin der Bw. im streitverfangenen Zeitraum die jeweiligen Geschäftsführerbezüge gutgeschrieben wurden und somit zugeflossen sind.

Folgende Beträge wurden zur Deckung der persönlichen Lebenshaltung der Geschäftsführerin der Bw. zu Lasten des Gesellschafterverrechnungskontos entnommen (alle Beträge in ATS):

15.1.1998	30.000,00
3.3.1998	20.000,00
14.4.1998	20.000,00
5.6.1998	40.000,00
3.7.1998	70.000,00
5.10.1998	25.000,00
2.12.1998	35.000,00
25.1.1999	20.000,00

5.5.1999	20.000,00
28.6.1999	20.000,00
10.8.1999	20.000,00
18.10.1999	80.000,00
5.1.2000	30.000,00
30.6.2000	40.000,00
29.9.2000	30.000,00
13.11.2000	20.000,00
16.2.2001	20.000,00
30.3.2001	20.000,00
31.5.2001	20.000,00
7.9.2001	20.000,00
5.11.2001	10.000,00
30.11.2001	20.000,00
4.12.2001	10.000,00

Wie der steuerliche Vertreter der Bw. über Anfrage des UFS telefonisch bekanntgab, existierten für die Jahre des Berufungszeitraumes hinsichtlich des Geschäftsführerbezuges zwischen der Geschäftsführerin A und der Bw. keinerlei vertragliche Vereinbarungen. Auch aus den vom Finanzamt dem UFS vorgelegten Akten sind derlei vertragliche Vereinbarungen nicht ersichtlich.

Des weiteren erteilte das Finanzamt, das zur Veranlagung der Einkommensteuer der Geschäftsführerin A zuständig ist, dem UFS die Auskunft, dass die Beiträge zur Sozialversicherung der Gewerblichen Wirtschaft von der Geschäftsführerin A in den Jahren des streitverfangenen Zeitraumes selbst getragen wurden.

Dem Firmenbuch (FN xxxx x) ist folgender Sachverhalt zu entnehmen:

Die berufungsgegenständliche Geschäftsführerin A ist seit dem 30.9.1991 als handelrechtliche Geschäftsführerin angeführt und ist seit dem 6.9.1995 zu 100 % am Stammkapital der Bw. beteiligt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 41 Abs. 1 FLAG haben alle Dienstgeber Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Gem. § 41 Abs. 2 FLAG idF BGBI. Nr. 1993/818 sind Dienstnehmer 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 EStG 1988 (BGBI. 1993/818 ab 1994).

Gem. § 41 Abs. 3 FLAG ist der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt werden, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht. Arbeitslöhne sind Bezüge gem. § 25 Abs. 1 lit. a und b des EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 (BGBI. 1993/818 ab 1994).

Sohin zählen Gehälter und sonstige 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 (§ 22 Z 2 EStG 1988), zur Beitragsgrundlage für die Bemessung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe gem. § 41 (3) FLAG.

Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt (§ 22 Z 2 EStG 1988).

Die gesetzliche Grundlage für die Erhebung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag bildet für das Jahr 1998 § 57 Abs. 7 und 8 des Handelskammergesetzes (HKG), ab 1999 § 122 Ab. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes (WKG).

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung erkennt, ist dem 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 vom Vorliegen einer – auf Grund des gesellschaftsrechtlichen Verhältnisses fehlenden – Weisungsgebundenheit auszugehen (so zB. VwGH 28.11.2001, 2001/13/0186) und sodann zu beurteilen, ob die Merkmale der Unselbstständigkeit oder jene der Selbstständigkeit im Vordergrund stehen (VwGH 10.5.2001, 2001/15/0061; VwGH 29.5.2001, 2001/14/0077).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. dazu die im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1.3.2001, G 109/00 zitierte Judikatur) stellt das steuerliche Dienstverhältnis auf die Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den

gesellschaftlichen Organismus des Arbeitgebers sowie auf das Fehlen des Unternehmerwagnisses ab; nach dieser Rechtsprechung ist in Zweifelsfällen zudem auf weitere Kriterien (wie beispielsweise laufenden Arbeitslohn, fixen Arbeitsort, feste Urlauseinteilung) 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 (vgl. nochmals das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes G 109/00).

Der Verfassungsgerichtshof hat im zitierten Erkenntnis G 109/00 darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis wären, im Falle 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.

Ebenso hat der Verfassungsgerichtshof aufgezeigt, dass dies insbesondere für die Merkmale der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens und das Fehlen des Unternehmerwagnisses nicht zutrifft. 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, 639 f): fixe Arbeitszeit (VwGH vom 22.9.2000, 2000/15/0075, VwGH vom 30.1.1999, 99/14/0270 und VwGH vom 27.7.1999, 99/14/0136), fixer Arbeitsort (VwGH vom 30.11.1999, 99/14/0226), arbeits und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit (VwGH vom 24.2.1999, 98/13/0014), Anwendbarkeit typisch arbeitsrechtlicher Vorschriften, wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz (VwGH vom 26.4.2000, 99/14/0339, VwGH vom 27.1.2000, 98/15/0200), sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegierung von bestimmten Arbeiten (VwGH vom 26.4.2000, 99/14/0339).

Der Gesellschafter-Geschäftsführer ist Dienstnehmer, wenn er zufolge kontinuierlicher und über einen längeren Zeitraum andauernder Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in das Unternehmen eingegliedert ist (VwGH 18.7.2001, 2001/13/0076), laufende- wenn auch nicht notwendig monatliche – Entlohnung bezieht und kein deutlich ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko trägt.

Die Tätigkeit der A als Geschäftsführerin sowie ihre 25 % übersteigende Beteiligung an der

Bw. ist unstrittig.

Aus den der Berufungsbehörde vorliegenden Unterlagen für den streitverfangenen Zeitraum ist ersichtlich, dass die zu 100% am Stammkapital der Bw. beteiligte Geschäftsführerin A in diesen Jahren unabhängig vom wirtschaftlichen Erfolg des Unternehmens einen laufenden Geschäftsführerbezug erhalten hat. Der steuerliche Vertreter bestätigte vor dem UFS, dass hinsichtlich des Geschäftsführerbezuges für den streitverfangenen Zeitraum zwischen der Geschäftsführerin A und der Bw. keinerlei vertragliche Vereinbarungen existieren.

In Anbetracht der unabhängig vom wirtschaftlichen Erfolg des Unternehmens im Zeitpunkt der Gutschrift (!) auf das Gesellschafterverrechnungskonto in allen streitverfangenen Jahren regelmäßig zugeflossenen Entlohnung kann vom Fehlen eines Unternehmerrisikos ausgegangen werden. (vgl. die bei *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988 § 22 Anm 139 f dargestellte Rechtsprechung).

Ein jährliches Entgelt zwischen 80.000,00 S und 160.000,00 S steht der Annahme eines Unternehmerrisikos entgegen. So hat der Verwaltungsgerichtshof eine Entgeltschwankung um 100% als nicht maßgebend angesehen (VwGH 25.9.2001, 2001/14/0051).

Zu trennen ist zwischen der Gesellschafts- und der Gesellschafterspäre; wirtschaftliche Folgen einer schlechten Geschäftsführung treten auch unabhängig davon ein, ob der Geschäftsführer an der Gesellschaft beteiligt ist oder nicht (VwGH 18.7.2001, 2001/15/0057). Das durch den Gesetzgeber festgelegte System der Besteuerung von Kapitalgesellschaften nach dem Trennungsprinzip ermöglicht steuerlich wirksame Leistungsbeziehungen zwischen dem (Allein)Gesellschafter und der Kapitalgesellschaft (VwGH 25.9.2001, 2001/14/0066); Kapitalgesellschaft und Gesellschafter-Geschäftsführer sind nicht gemeinsam einem Einzelunternehmer gleichzuhalten (VwGH 12.9.2001, 2001/13/0080).

Auch dass die Sozialversicherungsbeiträge zu tragen sind, ist nicht nur für Unternehmer typisch; auch etwa Arbeitnehmer haben einkommensabhängige Sozialversicherungsbeiträge zu leisten.

Für das Unternehmerrisiko ist wesentlich, dass der Steuerpflichtige tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen zu tragen hat (VwGH 21.9.1999, 99/14/0255 u.v.a.)

Eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. des wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss. Im vorliegenden Fall spricht die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung für die Eingliederung der A in den geschäftlichen Organismus der

Bw. (vgl. VwGH vom 23.4.2001, 2001/14/0054 und 2001/14/0052).

Somit ist die Verpflichtung der Einbeziehung von Gehältern und Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 an zu mehr als 25% am Grund oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft beteiligte Personen in die Bemessungsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe ausreichend gesetzlich determiniert und auch sachlich gerechtfertigt.

Die Einbeziehung der A gewährten Bezüge in die Bemessungsgrundlage für Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag erfolgte daher zu Recht.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, 11.8.2003