

GZ. RV/4490-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. , vertreten durch Dkfm. Giendl und Mag. Gjukez Stb OEG, 1010 Wien, Strobelgasse 2/14, vertreten durch Dkfm. Giendl & Mag. Gjukez Stb Ges OEG, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 1. Bezirk in Wien vom 4.7.2002 betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 1/1997-12/2001, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben 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 eine Transportberatung in Wien.

Im Zuge einer Lohnsteuerprüfung, die den Zeitraum 1/1997 bis 12/2001 umfasste, traf der Prüfer folgende Feststellung:

"Nach dem Steuerreformgesetz 1993 (AÖFV vom 6.10. 1994) sind auch die Personen Dienstnehmer im Sinne des § 41 (2) FLAG 1967, die am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft zu mehr als 25% beteiligt sind.

Dabei müssen die Merkmale eines Dienstverhältnisses- ausgenommen der persönlichen Weisungsgebundenheit - gegeben sein. Dies wird aber immer dann der Fall sein, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer in den betrieblichen Organismus des Unternehmens eingegliedert ist und eine regelmäßige Entlohnung erhält.

Wurde der Beteiligte in der Vergangenheit als Bezieher von Einkünften im Sinne des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 behandelt und sind in der Art der Beschäftigung keine wesentlichen Änderungen eingetreten, dann kann davon ausgegangen werden, dass für diese Jahre Dienstgeberbeitrags- und Dienstgeberbeitragszuschlagspflicht besteht".

Laut Firmenbuchauszug ist A seit dem 8.4.1997 handelsrechtlicher Geschäftsführer und ist zu 50% am Stammkapital der Bw. beteiligt. B fungierte in der Bw. vom 8.4.1997 bis zum 11.6.2003 ebenfalls als handelsrechtlicher Geschäftsführer und ist bis zum heutigen Tag zu 50% am Stammkapital der Bw. beteiligt.

In den streitgegenständlichen Jahren bezogen A und B folgende Geschäftsführerbezüge:

	insgesamt	A	B
1997	110.000,00	110.000,00	
1998	146.520,00	146.520,00	
1999	134.990,00	134.990,00	
2000	195.000,00	15.000,00	180.000,00
2001	<u>270.000,00</u>	<u>90.000,00</u>	<u>180.000,00</u>
Summe	856.510,00	496.510,00	360.000,00

Diese wurden bislang weder dem Dienstgeberbeitrag noch dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unterzogen.

Mit Bescheid vom 4.7.2007 nahm der Lohnsteuerprüfer eine Nachversteuerung der genannten Geschäftsführervergütungen hinsichtlich Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag vor.

Laut im Lohnsteuerakt aufliegendem Rückschein wurde der Bescheid am 15.7.2002 vom ausgewiesenen steuerlichen Vertreter der Bw. übernommen.

Am 14.8.2002 erhob der steuerliche Vertreter das Rechtsmittel der Berufung gegen den angeführten Bescheid für den Zeitraum 1/1997 bis 12/2001 über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrages.

Wie der steuerliche Vertreter begründend ausführt unterliegen auch die Bezüge der wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer GmbH gem. § 41 Abs 2 FLAG in Verbindung mit § 22 Z 2 EStG dem Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, wenn diese Beschäftigung "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweise".

Ein der für ein Dienstverhältnis wesentliches Merkmal sei die Eingliederung in den betrieblichen Organismus des Unternehmens.

Die Bw. habe im Prüfungszeitraum zwei Geschäftsführer: A habe Honorare von Februar 1997 bis Juni 2001 erhalten, B von Dezember 2000 bis Dezember 2001.

A sei gleichzeitig Vorstand einer Firma in Mazedonien, die im gleichen Geschäftsbereich wie die Bw. tätig sei.

Ziel der Firma in Mazedonien sei es gewesen, über die Bw. in Wien Marktanteile innerhalb der Europäischen Union zu erschließen und Lieferanten und Kunden zu betreuen.

Die Bw. beschäftige in Österreich durchschnittlich einen Dienstnehmer.

Die Funktion des A habe in der Überwachung der Gebarung der Bw. und der Koordination der Tätigkeiten der beiden Unternehmen, die er in unregelmäßigen Besuchen in Österreich (alle 2 bis 3 Monate für wenige Tage) wahrgenommen habe, bestanden.

Ein längerer Aufenthalt des A in Österreich sei, neben seiner Tätigkeit für die Firma in Mazedonien auch auf Grund der fremdenpolizeilichen Bestimmungen nicht möglich gewesen:

Er habe erst ab dem 18.12.2000 einen Aufenthaltstitel in Österreich erworben und sei in den Jahren 1997 bis 2000 mit Touristen- oder Schengenvisa nach Österreich eingereist.

Der zweite Geschäftsführer der Bw., B, erfülle für das Unternehmen die gleiche Funktion wie A, der sich mit Ende 2001 vorübergehend zurückgezogen habe und seit diesem Zeitpunkt keine Geschäftsführerbezüge mehr beziehe. B habe bis zum heutigen Tage keinen Aufenthalt in Österreich erhalten und reise, um seine Funktion zu erfüllen, mehrmals jährlich für wenige Tage mit einem Touristenvisum nach Österreich ein.

Da die beiden Geschäftsführer der Bw. außer einer Überwachungsfunktion keine weiteren Tätigkeiten für das Unternehmen entfalteten und mangels einer Aufenthaltsgenehmigung in Österreich sich nur kurzfristig und vorübergehend hier aufhielten, sei eine Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Bw. nicht gegeben.

Es werde daher namens und auftrags der Mandantin beantragt, folgende Beträge aus der Bemessungsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag und zum Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag auszuscheiden:

	ATS
1997	110.000,00
1998	146.520,00
1999	134.990,00
2000	195.000,00
2001	270.000,00

Es ergäben sich für den Dienstgeberbeitrag unter Berücksichtigung der Freibeträge folgende Bemessungsgrundlagen:

	ATS
1997	242.000,00
1998	106.901,00
1999	63.630,00
2000	78.030,00
2001	45.303,00

Im Arbeitsbogen des Lohnsteuerprüfers befindet sich eine Kopie eines Flugtickets, ausgestellt auf A, über einen Flug Wien-Skopje-Wien, weiters eine Kopie des Reisepasses der Republik Mazedonien des A, aus dem hervorgeht, dass A seit dem 18.2.2001 in Wien über eine Niederlassungsbewilligung verfügt.

Am 28.11.2002 wurde die eingebrachte Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Wie das Finanzamt in seinem Vorlageantrag ausführt, sei mit Erkenntnis des VfGH vom 7.3.2001 der Antrag des VwGH abgewiesen worden, mit dem dieser die Aufhebung jener Wortfolgen im § 41 Abs 2 und 3 FLAG begehrt habe, die eine Dienstgeberbeitragspflicht für an Kapitalgesellschaften wesentlich Beteiligte im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 normierten.

Auf Grund der ständigen Rechtsprechung des VwGH zu dieser Rechtsproblematik werde um eine Abweisung des Berufungsbegehrens ersucht.

Die Zuständigkeit zur Erledigung über die offene Berufung ging mit 1.1.2003 auf den Unabhängigen Finanzsenat über (§ 323 Abs 10 BAO).

Über die Berufung wurde erwogen:

Unstrittig ist und ergibt sich aus den dem Unabhängigen Finanzsenat vorliegenden Akten, dass

- A und B handelsrechtliche Gesellschafter der Bw. waren,
- A und B an der Bw. jeweils zu mehr als 25% beteiligt waren,
- A und B für ihre Tätigkeit für die Gesellschaft ein regelmäßig ausbezahlt Entgelt erhalten haben.

Details sind der obigen Darstellung zu entnehmen.

Gemäß § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 gehören zu den Einkünften 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. 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. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind auch die

Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die für eine ehemalige Tätigkeit einer Person gewährt werden, die in einem Zeitraum von zehn Jahren vor Beendigung ihrer Tätigkeit durch mehr als die Hälfte des Zeitraumes ihrer Tätigkeit wesentlich beteiligt war. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind weiters Zuwendungen von Privatstiftungen im Sinne des § 4 Abs. 11, soweit sie als Bezüge und Vorteile aus einer bestehenden oder früheren Beschäftigung (Tätigkeit) anzusehen sind.“

Nach ständiger Rechtsprechung 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 (für viele: VwGH 28. 11. 2001, 2001/13/0186) und sodann zu beurteilen, ob die Merkmale der Unselbständigkeit oder jene der Selbständigkeit im Vordergrund stehen (für viele VwGH 10. 5. 2001, 2001/15/0061; VwGH 29. 5. 2001, 2001/14/0077).

Der Gesellschafter-Geschäftsführer bezieht Einkünfte nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich, wenn bezogen auf die tatsächlichen Verhältnisse feststeht,

1. dass er zufolge kontinuierlicher und über einen längeren Zeitraum andauernder Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in das Unternehmen eingegliedert ist (bspw. VwGH 18. 7. 2001, 2001/13/0076; VwGH 17. 12. 2001, 2001/14/0194),
2. dass er eine laufende - wenn auch nicht notwendig monatliche (bspw. VwGH 18. 7. 2001, 2001/13/0150) - Entlohnung bezieht und
3. dass er kein deutlich ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko trägt, ihn also weder das ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen noch jenes der Schwankungen ins Gewicht fallender nicht überwälzbarer Ausgaben trifft (VwGH 21. 9. 1999, 99/14/0255; VwGH 26. 7. 2000, 2000/14/0061; VwGH 17. 10. 2001, 98/13/0185, s Anm 141 und 141b).

Diese drei Merkmale mussten nach der Rechtsprechung bis zum Erkenntnis des VwGH vom 10. 11. 2004, 2003/13/0018, kumulativ gegeben sein und waren grundsätzlich als gleichwertig anzusehen.

Zum Vorliegen dieser Merkmale bei einem Gesellschafter-Geschäftsführer gibt es eine Vielzahl von Entscheidungen des VwGH; auf die Zusammenfassung in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 22 Anm. 139 ff, darf verwiesen werden.

Mit Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10. 11. 2004, 2003/13/0018, hat der VwGH seine bis dahin vertretene Rechtsauffassung – auch im Lichte der bisher in zahlreichen

Verfahren gewonnenen Erfahrungen – dahingehend revidiert, dass in Abkehr von der Annahme der Gleichwertigkeit der oben 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 zukomme, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist.

Liegt bei der Tätigkeit eines Gesellschafters für seine Gesellschaft eine auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführende Weisungsungebundenheit vor, sind dem Erkenntnis zufolge 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 Indizien für ein Dienstverhältnis wären für das Vorliegen des Tatbestandes nach Z 2 Teilstrich 2 ebenso irrelevant wie die zivilrechtliche Gestaltung der Leistungsbeziehung.

Die laufende Entlohnung sowie Fehlen eines relevanten Unternehmerrisikos ist unstrittig.

Die Bw. hält jedoch eine Eingliederung der beiden Gesellschafter-Geschäftsführer in den betrieblichen Organismus des Unternehmers der Bw. deshalb für nicht gegeben, da beide Geschäftsführer sich im Ausland aufgehalten haben und jeweils nur für wenige Tage im Jahr nach Österreich – mit einem Touristenvisum – gekommen seien, um die Gebarung der Bw. zu überwachen und die Koordination mit der mazedonischen Firma vorzunehmen.

Dem ist entgegenzuhalten, dass der VwGH die Eingliederung in das Unternehmen mit jeder nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbaren Tätigkeit als gegeben ansieht, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken in ihrem Betätigungsfeld, verwirklicht wird.

Dabei spielt es keine Rolle, ob der Gesellschafter-Geschäftsführer noch für andere Unternehmen tätig (vgl. VwGH 22.9.2000, 2000/15/0089; VwGH 3.8.2000, 2000/15/0097) oder nur fallweise am Betriebsort anwesend ist (vgl. VwGH 28.11.2001, 2001/13/0114). Im Zeitalter der Telekommunikation kann – etwa mittels Telefon, Fax, Internet – eine effiziente Geschäftsführertätigkeit auch ohne laufende persönliche Anwesenheit in den Räumlichkeiten des Unternehmens ausgeübt werden.

„Eingliederung“ in den betrieblichen Organismus bedeutet nicht, dass der Geschäftsführer laufend an seinem Schreibtisch in den Unternehmensräumen sitzen – oder überhaupt über einen solchen verfügen - muss. Der Geschäftsführer, der – auf welche Weise auf Grund der konkreten Gegebenheiten immer – auf Dauer – und nicht nur vorübergehend etwa im Rahmen

eines Sanierungsprojekts – zur Verwirklichung des Unternehmenszwecks beiträgt, ist auch in dieses Unternehmen eingegliedert.

Dass die Geschäftsführer ihren rechtlichen und betriebsbedingten Verpflichtungen nicht nachgekommen seien, wurde von der Bw. nicht behauptet.

Auch wenn die operative Tätigkeit in Wien von einem einzigen Arbeitnehmer bewerkstelligt wurde, ist die – wie auch immer – erfolgte Setzung von Anordnungen gegenüber diesem Arbeitnehmer sowie die auch von der Bw. ins Treffen geführte Kontrolle ausreichend dafür, auch von einer Eingliederung der beiden Geschäftsführer auszugehen. Der zeitliche Umfang ist nicht maßgebend.

Die Geschäftsführer haben jedenfalls die Aufgabe der Führung der Bw. dauerhaft wahrgenommen. Dieser Umstand bedingt, dass sie – entsprechend den konkreten betrieblichen Erfordernissen – in den betrieblichen Organismus des Unternehmens eingegliedert sind.

Die Einkünfte der kontinuierlich arbeitenden Geschäftsführer der Bw. sind daher unter § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 zu subsumieren und lösen Kommunalsteuer- sowie Dienstgeberbeitrags- und Zuschlag zum Dienstgeberbeitragspflicht aus.

Wien, 27. Juni 2005