

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A-GmbH, vertreten durch TPA, Wirtschaftstreuhand und Steuerberatung GmbH, 8010 Graz, Friedrichgasse 31, vom 19. November 2002 gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 30. Oktober 2002 betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum 01/1996 bis 12/2000 entschieden:

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

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin ist hauptsächlich im Gewerbe der Versicherungsmakler und Berater in Versicherungsangelegenheiten tätig. Im Zuge einer Lohnabgabenprüfung stellte der Prüfer fest, dass für die Bezüge des mit 100 % an der Berufungswerberin beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers kein DB und DZ abgeführt wurde, obwohl der Geschäftsführer durch seine persönliche Mitarbeit voll in den Organismus des Betriebes integriert sei.

In der dagegen erhobenen Berufung wird vorgebracht, dass der Geschäftsführer für die Berufungswerberin im Grunde genommen zwei Funktionen erfüllen würde. Zum einen sei er handelsrechtlicher Geschäftsführer der Berufungswerberin, zum anderen sei er Versicherungsmakler (also Einzelunternehmer) im Sinne der Gewerbeordnung und vermittele im Namen und auf Rechnung der Berufungswerberin Versicherungsgeschäfte. Im Gegenzug erhalte der Geschäftsführer von der Berufungswerberin Provisionen unter dem Titel "Geschäftsführung". Das Hauptbetätigungsfeld sei die Ausübung des

---

Versicherungsmaklergewerbes im Rahmen der Gesellschaft. Die handelsrechtlichen Geschäftsführerbezüge würden sich an den Umsatzerlösen und damit am wirtschaftlichen Erfolg des Unternehmens orientieren.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung führte das Finanzamt aus, dass dem Gesellschafter-Geschäftsführer neben der Vertretung der Gesellschaft nach außen alle Maßnahmen und Vorkehrungen organisatorischer, finanzieller, wirtschaftlicher und personeller Art obliegen würde, die im Interesse der Gesellschaft liegen würden. Zusätzlich seien vom Geschäftsführer Agenden des Versicherungsmaklergewerbes für die Gesellschaft ausgeführt worden. Es ergebe sich daraus das Bild eines leitenden Angestellten. Weiters wurde das Vorliegen eines Unternehmerrisikos bestritten. Zusammenfassend würden die Merkmale eines Dienstverhältnisses überwiegen.

In dem dagegen erhobenen Vorlageantrag wird in Ergänzung zur Berufung darauf hingewiesen, dass die Abgabenbehörde übersehen würde, dass bei der vorliegenden Rechtskonstruktion lediglich eine Minimierung des Haftungsrisikos für den Geschäftsführer beabsichtigt worden sei. Aus diesem Grunde würden die Geschäftsabschlüsse vom Geschäftsführer auch im Namen und auf Rechnung der GmbH abgeschlossen und später nach Maßgabe des Provisionsvertrages an den Geschäftsführer ausbezahlt werden. Die GmbH fungiere daher wirtschaftlich gesehen als Stellvertreter iSd ABGB. Unglücklicherweise seien die Provisionen bisher in der Buchhaltung als "Geschäftsführerbezüge" erfasst worden, was die Abgabenbehörde dazu veranlasst hätte, die im Zuge dieses Vertrages getätigten Zahlungen als Geschäftsführerbezüge der Dienstgeberbeitrags- bzw. Dienstgeberzuschlagspflicht zu unterwerfen. Unglücklicherweise deshalb, weil ein derartiger eigenständiger Provisionsrahmenvertrag ohne Konnex zu einem Geschäftsführervertrag wohl nie die Frage eines Dienstgeberbeitrags- bzw. Dienstgeberzuschlagspflicht aufgeworfen hätte.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

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, BGBl. Nr. 818, 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.

Gem. § 41 Abs. 3 FLAG idF BGBl. 818/1993 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 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 fallen unter die Einkünfte aus selbstständiger 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 EStG 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Die Verpflichtung den DZ abzuführen gründet sich auf § 57 Abs. 4 und 5 Handelskammergesetz bzw. ab 1999 auf § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1998 (WKG) in der jeweils geltenden Fassung.

Der VwGH hat seine bisher vertretene Rechtsauffassung, wonach das in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 normierte Vorliegen der sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses abgesehen vom hinzuzudenkenden Merkmal der Weisungsgebundenheit vor allem auf das Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft und das Fehlen des Unternehmerwagnisses, weiters noch auf das Merkmal der laufenden (wenn auch nicht notwendig monatlichen) Entlohnung abstellt, mit Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, dahingehend revidiert, als in Abkehr von der Annahme einer Gleichwertigkeit der oben genannten Kriterien 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.

Die Frage nach dem Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft ist weiterhin nach jenem Verständnis von diesem Tatbestandsmerkmal zu beantworten, zu dem der VwGH in seiner bisherigen Rechtssprechung gefunden hat. Nach diesem Verständnis wird dieses Merkmal durch jede nach außen hin auf Dauer angelegte erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit der der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken auf ihrem Betätigungsfeld, verwirklicht wird, ohne dass dabei von Bedeutung wäre, in welcher Weise die aus der Tätigkeit erzielten Einkünfte zu qualifizieren wären, wenn die Tätigkeit nicht für die Gesellschaft geleistet würde. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der

---

Geschäftsleitung spricht für die Eingliederung (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 21. Dezember 1999, 99/14/0255, vom 27. Jänner 2000, 98/15/0200, und vom 26. April 2000, 99/14/0339).

Bezüglich der Eingliederung des gegenständlichen Gesellschafter-Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens der Berufungswerberin ist auszuführen, dass nach dem Firmenbuch der hier in Rede stehende Geschäftsführer PS seit 8.3.1993 die Berufungswerberin selbstständig vertritt. Auf Grund dieser kontinuierlichen und über einen längeren Zeitraum andauernden Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsleitung und der nach außen hin auf Dauer angelegten erkennbaren Tätigkeit (Versicherungsmaklertätigkeit), mit der der Unternehmenszweck der Gesellschaft sowohl durch ihre Führung als auch durch operatives Wirken auf ihrem Betätigungsfeld verwirklicht wurde, ist von einer Eingliederung des Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der Berufungswerberin unabdingbar auszugehen. Das Vorbringen der Berufungswerberin dahingehend, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer zum einen handelsrechtlicher Geschäftsführer der Berufungswerberin und zum anderen Versicherungsmakler (also Einzelunternehmer) im Sinne der Gewerbeordnung sei und unglücklicherweise die Provisionen in der Buchhaltung als "Geschäftsführerbezüge" erfasst worden seien, ist daher unbeachtlich, da bereits, wie oben dargestellt, nach dem Gesetzestext die Gehälter und **sonstigen 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, unter die Einkünfte nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 fallen. Die vorliegende Rechtskonstruktion zum Zwecke der Minimierung des Haftungsrisikos für den Geschäftsführer hat daher keinen Einfluss auf die DB- und DZ-Pflicht der gegenständlichen Vergütungen der Berufungswerberin an den Geschäftsführer.

Hinsichtlich der weiteren Argumentation wird auf das diesbezüglich ergangene Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1.3.2001, G 109/00, hingewiesen, wonach verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis wären, im Falle der - auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführenden - Weisungsungebundenheit 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: das Unterwarfensein unter betriebliche Ordnungsvorschriften über Arbeitsort, Arbeitszeit und "Arbeitsverhalten", das Unterliegen einer betrieblichen Kontrolle und Disziplinierung, der Anspruch auf Mindestentlohnung nach dem Kollektivvertrag, die Ansprüche auf Sonderzahlungen und auf Abfertigung, der Anspruch auf Urlaub, die Ansprüche auf

Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall, auf Arbeitslosenversicherung, auf Vorrechte im Konkurs des Arbeitgebers und auf Insolvenz-Ausfallgeld, der Schutz nach dem Arbeitsverfassungsrecht, die Begünstigung nach dem Dienstnehmerhaftpflichtgesetz und schließlich auch die Befugnis, sich in der Tätigkeit durch wen immer vertreten zu lassen.

Die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerrisikos und der laufenden Entlohnung treten demnach in den Hintergrund und kommt ihnen keine entscheidende Bedeutung zu.

Im Ergebnis wird die Auffassung vertreten, dass die Beschäftigung des Geschäftsführers ungeachtet seiner gleichzeitigen Eigenschaft als wesentlich beteiligter Gesellschafter mit Ausnahme der Weisungsgebundenheit "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" aufweist. Der Gesellschafter-Geschäftsführer erzielte aus der Geschäftsführertätigkeit demnach Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstreich 2 EStG 1988. Dies löst die Pflicht aus, von den Bezügen des Geschäftsführers gemäß § 41 Abs. 2 FLAG in der ab dem Jahr 1994 anzuwendenden Fassung den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe samt Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nach § 57 Abs. 4 und 5 Handelskammergegesetz, bzw. ab 1999 nach § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergezeses 1998 abzuführen.

Es war daher wie aus dem Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 3. August 2005