



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vom 7. Juni 2005 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 25. Mai 2005 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum 2001 bis 2004 nach der am 31. Dezember 2007 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen betreffend die Jahre 2001 bis 2003 werden als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung betreffend das Jahr 2004 wird teilweise Folge gegeben. Der Bescheid betreffend das Jahr 2004 wird dahingehend abgeändert, als die Nachforderung an DB in Höhe von € 2.846,96 um € 673,46 auf € 2.173,50 vermindert wird. Die Nachforderung an DZ wird von € 278,37 um € 65,85 auf € 212,52 vermindert. Im Übrigen wird die Berufung gegen den Bescheid betreffend das Jahr 2004 abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer gemeinsamen Prüfung der lohnabhängigen Abgaben stellte der Prüfer fest, dass für die Bezüge des im strittigen Zeitraum mit 75 % an der Berufungswerberin beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers kein DB und DZ abgeführt worden sei. Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ die nunmehr angefochtenen Bescheide unter Hinweis darauf, dass die Begründung dem beiliegenden Bericht zu entnehmen sei. Dort wird

nach der Darstellung der Gesetzeslage zusammengefasst darauf verwiesen, dass auf Grund der Tätigkeit des Geschäftsführers sich das Bild eines leitenden Angestellten (Eingliederung in die betriebliche Organisation, Benützung von Arbeitsräumen und Arbeitsmittel der Gesellschaft, Personalanweisung und –überwachung) ergeben würde.

In der dagegen erhobenen Berufung wird festgehalten, dass auf das während der Prüfung hingewiesene Vorliegen des Unternehmerrisikos des Gesellschafter-Geschäftsführers vom Finanzamt im angefochtenen Bescheid keinerlei Bezug genommen worden sei. Die Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers umfasse sämtliche Agenden, die das GmbH-Gesetz vorsehe. Insbesondere die Vertretung der Gesellschaft nach außen, Geschäftsführung nach innen und Wahrung der sonstigen wirtschaftlichen Interessen der Gesellschaft sowie Einhaltung der nach Handelsrecht ihm aufgetragenen sonstigen Verpflichtungen. Es sei ein Leistungsvertrag errichtet worden, wobei der Geschäftsführer für seine Tätigkeit eine ausschließlich leistungsorientierte Entlohnung erhalten hätte.

Hinsichtlich der Eingliederung des Geschäftsführers in den Betrieb der Gesellschaft wird darauf verwiesen, dass der Geschäftsführer an derselben Adresse ein Einzelunternehmen betreiben und auf Grund seiner gewerblichen Betätigung bereits über eine umfangreiche Infrastruktur verfügen würde. Seine Einkünfte aus der gewerblichen Tätigkeit würden ein Vielfaches der Einkünfte aus der Geschäftsführertätigkeit betragen, wobei die Geschäftsführung im Rahmen seines Gewerbebetriebes ausgeübt werde. Von der Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Berufungswerberin könne daher in keinster Weise gesprochen werden, da eine funktionale Einbindung in die Unternehmensorganisation durch eine auf Dauer angelegte, kontinuierliche Leistung des Gesellschafters für die Gesellschaft nicht erfolgt sei. Dies werde noch weiters dadurch bekräftigt, dass es dem Geschäftsführer frei stehe, wann er arbeiten würde, da es keine feste Arbeitszeit geben würde. Eine organisatorische Eingliederung könne schon aus diesem Grunde nicht erfolgt sein.

In einem ergänzenden Schreiben vom 5.7.2005 wird bekannt gegeben, dass der Geschäftsführer im Jahr 2004 anstatt € 63.266,00 lediglich € 48.300,00 an Bezügen erhalten 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 Teilstrich 2 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 ab dem Jahr 1999 auf § 122 Abs. 7 und 8 WKG 98.

Wie der Verwaltungsgerichtshof seit den Erkenntnissen vom 18. September 1996, 96/15/0121, und vom 20. November 1996, 96/15/0094, in ständiger Rechtsprechung zu Recht 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 gesellschaftsrechtlichen Verhältnisses fehlenden Weisungsgebundenheit anzunehmen. Sodann ist zu beurteilen, ob die Voraussetzungen der Unselbständigkeit oder jene der Selbständigkeit im Vordergrund stehen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. hiezu die im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1. März 2001, G 109/00, zitierte hg. Judikatur) stellt das steuerliche Dienstverhältnis auf die Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers sowie das des Fehlens des Unternehmerwagnisses ab.

Der VwGH hat seine 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 Rechtsprechung 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 Geschäftsführung 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).

Der gegenständliche Gesellschafter-Geschäftsführer hat die Berufungswerberin laut Firmenbuch seit 26.1.1989 selbstständig als handelsrechtlicher Geschäftsführer vertreten. Die Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers umfasst nach den Angaben in der Berufung sämtliche Agenden, die das GmbH-Gesetz vorsieht. Insbesondere die Vertretung der Gesellschaft nach außen, Geschäftsführung nach innen und Wahrung der sonstigen wirtschaftlichen Interessen der Gesellschaft sowie Einhaltung der nach Handelsrecht ihm aufgetragenen sonstigen Verpflichtungen.

Nach der oben dargestellten Rechtsprechung spricht diese kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung für die Eingliederung, unabhängig davon, ob durch die Führung des Unternehmens oder durch operatives Wirken. Die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerrisikos und der laufenden Entlohnung treten auf Grund der eindeutigen Erkennbarkeit der Eingliederung des Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft in den Hintergrund und es kommt ihnen keine entscheidende Bedeutung zu. Der Hinweis auf die gewerbliche Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers ist unbeachtlich, da der Umstand, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer auch für andere Gesellschaften und zudem auch selbstständig tätig ist, nicht dagegen spricht, dass die Bezüge eines Geschäftsführers zu Einkünften iSd § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 führen (vgl. z.B. VwGH vom 3.8.2000, 2000/15/0097). Auch das

Fehlen einer festen Dienstzeit und eines fixen Dienstortes steht der Subsumption von Einkünften unter § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht entgegen (vgl. z.B. VwGH vom 23.4.2001, 2001/14/0052 und die dort zitierte Judikatur).

Was die Bekanntgabe verminderter Geschäftsführerbezüge für das Jahr 2004 betrifft, war diesem Antrag, vor allem weil der Vertreter des Finanzamt dem in der mündlichen Berufungsverhandlung nicht entgegengetreten ist und die im Ergänzungsersuchen bekannt gegebenen Zahlen als richtig befunden hat, nachzukommen. Die Berufungswerberin hat in diesem Ergänzungsersuchen vorgebracht, dass der Geschäftsführer nicht € 63.266,00 sondern lediglich € 48.300,00 bezogen hat. Dem Antrag der Berufungswerberin gemäß ergibt sich daraus eine Verminderung an DB in Höhe von € 673,46 und eine Verminderung an DZ in Höhe von € 65,85, insgesamt daher € 739,31.

Im Ergebnis wird die Auffassung vertreten, dass die Beschäftigung des Geschäftsführers ungeachtet seiner gleichzeitigen Eigenschaft als wesentlich beteiligter Gesellschafter alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufgewiesen hat. Der Gesellschafter-Geschäftsführer erzielte aus der Geschäftsführertätigkeit demnach Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988, weshalb er iSd Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG in der ab dem Jahr 1994 anzuwendenden Fassung Dienstnehmer war. Dies löste die Pflicht aus, von den Bezügen des Geschäftsführers den DB und den DZ abzuführen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 29. November 2007