



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag.Dr. Josef Schlager, Steuerberater & Wirtschaftsprüfer, 4046 Linz, Freistädter Straße 307, vom 22. Dezember 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 25. November 2006 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 2002 bis 31. Dezember 2005 nach der am 24. Juni 2009 in 4020 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin beteiligt an ihrem Unternehmen stille Gesellschafter. Diese wählen laut Gesellschaftsvertrag aus ihrer Mitte alle zwei Jahre einen Vertreter, der hierauf von der Berufungswerberin ohne Aufschub zum Geschäftsführer mit dem entsprechenden Vertretungsrecht zu bestellen ist. Dieser Geschäftsführer übt die Funktion gemeinsam mit einem weiteren Geschäftsführer oder Prokuristen aus und erhält für diese Tätigkeit eine monatliche Entschädigung, die sich nach dem Kollektivvertrag im Baugewerbe richtet. Im Berufszeitraum war zu Beginn noch Inhaber dieser Funktion R, für den Zeitraum März 2002 bis Februar 2003 E und für den gesamten restlichen Zeitraum T. Anlässlich einer bei der Berufungswerberin durchgeführten Lohnsteuerprüfung über die Jahre 2002 bis 2005 wurde

festgestellt, dass die Bezüge dieser Geschäftsführer nicht in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages einbezogen wurden.

Das Finanzamt schloss sich der Ansicht des Prüfers, dass diese Bezüge in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen wären, an und forderte mit den angefochtenen Bescheiden den darauf entfallenden Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nach.

In der dagegen eingebrachten Berufung wurde beantragt, diese Vorschreibung wieder zu streichen, und dies sinngemäß folgendermaßen begründet: Im Zuge der kombinierten Lohnsteuer-, Kommunalsteuer- und Sozialversicherungsprüfung sei für die Tätigkeit des Funktionärsgeschäftsführers ein Dienstverhältnis angenommen worden, dies entspreche jedoch nicht dem hier anzuwendenden Gesamtbild der Verhältnisse im Einzelfall und dem wahren wirtschaftlichen Gehalt. Es hätten auch bereits mehrere Lohnsteuer- und Sozialversicherungsprüfungen stattgefunden, in denen der Sachverhalt diskutiert wurde und kein Dienstverhältnis angenommen wurde. Durch die Installation eines Funktionärsgeschäftsführers würden nur die Interessen der stillen Gesellschafter wahrgenommen, deshalb sei dies im Punkt 6 des Gesellschaftsvertrages über die Errichtung der typischen stillen Gesellschaft so vorgesehen. Daraus sei ersichtlich, dass im Rahmen der hier vorherrschenden Vertragsfreiheit im vorliegenden Fall ein Auftrag im Sinn der §§ 1002 ff ABGB vorliege. Es seien auch Prokuristen bestellt, damit zur Einhaltung eines Vier-Augen-Prinzips immer zeichnungsberechtigte Vertreter zur Verfügung stünden, von denen sich auch der Geschäftsführer jederzeit vertreten lassen könne. Da die Funktion nur aufgrund der vertraglichen Regelung im Gesellschaftsvertrag bestehe, führe der sich daraus ergebende Auftrag zu keinem Dienstverhältnis. Ein Indiz gegen ein Dienstverhältnis liege auch darin, dass auf die Vereinbarung eines Wettbewerbsverbotes verzichtet wurde, um dem Geschäftsführer die Möglichkeit zu geben, am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilzunehmen. Auch aus einem Gespräch mit dem gegenwärtigen Funktionärsgeschäftsführer ergebe sich, dass kein Dienstverhältnis vorliege (eine Notiz hierüber liege bei).

In dieser Gesprächsnotiz wurde die Tätigkeit des gegenwärtigen Funktionärsgeschäftsführers folgendermaßen dargestellt: Er betreibe selbst ein eigenes Büro mit dem Gewerbeschein als Baumeister. Der Berufungswerberin stehe er von Fall zu Fall und nach Bedarf zur Verfügung, um primär das von den Eigentümern gewünschte Vier-Augen-Prinzip, also eine Kollektivvertretung mit dem Fremdgeschäftsführer, durchzuführen. Wenn er nicht greifbar sei, seien noch zwei weitere Prokuristen eingetragen, damit das Vier-Augen-Prinzip immer möglich sei. Er sei im Durchschnitt vierzehntägig im Unternehmen, um Unterschriften zu leisten. Es komme auch vor, dass man zu ihm komme. Er repräsentiere die Eigentümer aus der Sicht des

Baumeisters. So sei er etwa bei Welcome Meetings der Mitarbeiter präsent. Auch zur Vorbereitung und Einladung von Sitzungen sei er tätig, um die Vorstellung der Gesellschafter schon in diesem Stadium einzubringen. Jedenfalls sei er an keinen Arbeitsort und keine Arbeitszeit gebunden. Es sei auch nicht unüblich, sich in solchen Fällen auf ein regelmäßig anfallendes Honorar zu einigen. Hier sei eine Basis gewählt worden, die den Mitgliedern geläufig sei, da ein Bezug zur Bauwirtschaft bestehe. Die Auszahlung erfolge monatlich ohne Urlaubs- und Weihnachtsgeld, um die festgelegte Honorierung mit dem geringsten Aufwand und der geringsten Fehlerhäufigkeit abzuwickeln. Da er selbst einen Gewerbeschein besitze und pflichtversichert in der Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft sei, falle für diese Tätigkeit auch keine zusätzliche ASVG Pflichtversicherung an.

Der Gesellschaftsvertrag zur Errichtung einer typischen stillen Gesellschaft lag bei. Der Abgabenbehörde wurde durch die Gebietskrankenkasse auch eine Stellenbeschreibung übermittelt, laut der zu den Aufgaben des Stelleninhabers gehörten: Mitsprache bei der Selektion neuer Mitarbeiter – Mitsprache bei der Gehaltsfindung der Mitarbeiter – Mitwirkung bei der Erarbeitung von Strategien und Budget – Mitwirkung bei der Öffentlichkeitsarbeit – Mitwirkung bei der Einleitung notwendiger Schritte, um eventuelle Schäden abzuwenden in Koordination mit dem Geschäftsführer 1.

Nach abweisender Berufungsvorentscheidung wurde im Vorlageantrag neuerlich eingewendet, dass ausschließliche Aufgabe des Funktionärgeschäftsführers sei, den Einfluss der stillen Gesellschafter nach dem Vier-Augen-Prinzip zu ermöglichen. Die Aufwandsentschädigung werde für diesen Auftrag bezahlt. Er sei daher auch von der Gesellschafterversammlung der stillen Gesellschafter als deren Vertreter bestimmt und die Generalversammlung werde nur verpflichtet, die Eintragung im Firmenbuch zu veranlassen. Diese Vertretung durch Direktwahl und Auftrag führe zu einer anderen rechtlichen Stellung als sie der Fremdgeschäftsführer besitze, der von der Gesellschafterversammlung des Geschäftsinhabers bestellt sei und Dienstnehmer sei. Es liege ein bewusst nicht als arbeitsrechtliches Dienstverhältnis ausgeführtes Auftrags- und Vertretungsverhältnis vor. Die Aufwandsentschädigung sollte eine einfache nachvollziehbare Bemessungsgrundlage haben und es sollte keine Diskussionen über die Vergütung geben, die bei verschiedenen erfolgreichen Geschäftsjahren naturgemäß anfallen würden, wenn eine Erfolgskomponente gegeben wäre.

In der am 24. Juni 2009 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass eine gleichzeitig eingebrachte Berufung betreffend Sozialversicherung und Kommunalsteuer zwischenzeitig im Sinn der Berufungsausführungen positiv erledigt wurde. Im Übrigen erfolgten Ausführungen zur Abwicklung der Tätigkeit des

Funktionärgeschäftsführers, die sich im Wesentlichen mit den bisherigen Feststellungen deckten und keine neuen Feststellungen ergaben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Gemäß § 41 Abs. 2 FLAG sind Dienstnehmer Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinn des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinn des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988. Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils an die in Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht.

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.

Im gegenständlichen Streitfall ist entscheidungswesentlich, ob die Geschäftsführer, die jeweils aus der Gruppe der stillen Gesellschafter gewählt und in der Folge durch die Berufungswerberin mit Geschäftsführungsbefugnis ausgestattet wurden, mit dieser Tätigkeit in einem Dienstverhältnis zur Berufungswerberin im Sinn dieser Gesetzesstelle standen.

Vorweg wird bemerkt, dass der Begriff des Dienstverhältnisses im Sinn des § 47 Abs. 2 EStG ein eigenständiger Begriff des Steuerrechtes ist; er deckt sich weder mit dem Arbeitsrecht noch mit dem Sozialversicherungsrecht. Für ein steuerrechtliches Dienstverhältnis ist es nicht maßgebend, ob auch ein Dienstverhältnis im Sinn des bürgerlichen Rechts vorliegt, auch der Abschluss eines formellen Dienstvertrages ist nicht Voraussetzung. Entscheidend ist nur, ob die ausgeübte Tätigkeit dem „Tatbild“ des § 47 EStG entspricht (Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar, Tz 14 – 19 zu § 47 und die dort zitierte Judikatur des VwGH). Aus diesem Grund kommt auch dem Hinweis in der Berufungsverhandlung, dass der Rechtsansicht der Berufungswerberin im Verfahren betreffend Sozialversicherung gefolgt wurde, keine entscheidungswesentliche Bedeutung zu, da die hier strittige Rechtsfrage lediglich an Hand der in § 47 EStG geforderten Kriterien zu prüfen war.

Zu dem seitens der Berufungswerberin laufend in den Vordergrund gestellten Hinweis, dass durch diese Geschäftsführer lediglich die Interessen der stillen Gesellschafter vertreten werden sollten, ist weiters zu bemerken, dass zu unterscheiden ist zwischen dem Auftrag der

Interessenvertretung, den der „Funktionärgeschäftsführer“ von den stillen Gesellschaftern erhält, und dem Akt der Bestellung zum Geschäftsführer durch die Generalversammlung der Berufungswerberin. In Pkt. 6. des Gesellschaftsvertrages zur Errichtung einer typischen stillen Gesellschaft kommt diese Trennung klar zum Ausdruck, wenn dort festgehalten wird: *Die stillen Gesellschafter wählen aus ihrer Mitte (Firmeninhaber, zumindest vertretungsberechtigte Gesellschafter oder vertretungsberechtigte Organe) alle zwei Jahre einen Vertreter Die Generalversammlung des Geschäftsinhabers ist verpflichtet, den von den stillen Gesellschaftern gewählten Vertreter ohne Aufschub zum Geschäftsführer des Geschäftsinhabers mit dem entsprechenden Vertretungsrecht zu bestellen.* Ob bei den Geschäftsführern ein Dienstverhältnis im Sinn des § 47 EStG vorliegt, war daher allein auf Grund des zwischen den Geschäftsführern und der GmbH als Geschäftsinhaberin bestehenden schuldrechtlichen Verhältnisses zu prüfen.

Die Legaldefinition des § 47 EStG fordert, dass der Arbeitnehmer einem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet, und enthält zwei Kriterien, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus. Wenn beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit ermöglichen, ist anhand weiterer Merkmale zu beurteilen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder der Unselbständigkeit überwiegen. In zahlreichen Erkenntnissen hat der Verwaltungsgerichtshof auch dem Umstand, ob der Steuerpflichtige mit der ausgeübten Tätigkeit ein Unternehmerrisiko trägt, ebenso wesentliche Bedeutung beigemessen wie den beiden Kriterien der Legaldefinition. Weitere Merkmale für die Nichtselbständigkeit wären das Fehlen von Vertretungsbefugnis oder das Vorliegen laufender Lohnzahlungen. Entscheidend ist das Gesamtbild der Tätigkeit, wobei auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise Gewicht beizumessen ist.

Bezüglich des Merkmales der Weisungsgebundenheit ist zu berücksichtigen, dass die Stärke des geforderten Weisungsrechtes abhängig von der Art der Tätigkeit ist, insbesondere bei höher qualifizierten Leistungen tritt die Weisungsgebundenheit in den Hintergrund. Bei leitenden Angestellten reicht es aus, wenn sich die Weisungsgebundenheit auf die grundsätzliche Erfüllung der Leitungsaufgaben beschränkt (vgl. Doralt, Kommentar zum EStG, § 47, Rz 34 und das dort zitierte Erkenntnis des VwGH 17.5.1989, 85/13/0110). Nach VwGH 22.10.2002, 2001/14/0219, bedeutet Weisungsunterworfenheit, dass der Arbeitgeber durch individuell-konkrete Anordnungen das Tätigwerden des Dienstnehmers beeinflussen kann. Daraus lässt sich folgern, dass für den Verwaltungsgerichtshof allein die sogenannte „stille Autorität“ der Generalversammlung ausreicht, um GmbH-Geschäftsführer als auf Grund ihres Anstellungsvertrages „weisungsunterworfen“ anzusehen. Gemäß § 20 Abs. 1 GmbHG sind die

Geschäftsführer der Gesellschaft gegenüber verpflichtet, alle Beschränkungen einzuhalten, die in dem Gesellschaftsvertrage, durch Beschluss der Gesellschafter oder in einer für die Geschäftsführer verbindlichen Anordnung des Aufsichtsrates für den Umfang ihrer Befugnis, die Gesellschaft zu vertreten, festgesetzt sind.

In diesem Sinn ist das Vorliegen von Weisungsgebundenheit auch in den gegenständlichen Fällen anzunehmen: Die Bindung an Weisungen der Generalversammlung ist durch keinerlei vertragliche Regelungen ausgeschlossen. Die Funktionärsgeschäftsführer haben im Außenverhältnis nur Kollektivvertretungsbefugnis zusammen mit dem ersten Geschäftsführer (oder allenfalls einem Prokuristen) und daher keine Einzelzeichnungsbefugnis, was ebenfalls für Weisungsbindung spricht. Im Übrigen stellen sie für einen bestimmten Zeitraum der Gesellschaft ihre Arbeitskraft insofern zur Verfügung, als sie während der Dauer ihrer Bestellung an sämtlichen Entscheidungen von wirtschaftlicher Tragweite, die in diesem Zeitraum zu treffen sind, mitwirken, wobei selbst im Fall einer zeitlichen Verhinderung ihre persönliche Mitwirkung (notfalls auch fernmündlich) gefordert ist.

Die ebenfalls für das Vorliegen von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit wesentliche Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes schon dann gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse des Organismus ausüben muss. Beim Geschäftsführer einer GmbH wird in aller Regel von einer Eingliederung auszugehen sein, da dieses Merkmal bereits durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegte erkennbare Tätigkeit hergestellt wird, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird (VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018). Dagegen spricht auch nicht, wenn die Geschäftsführerverträge jeweils nur auf eine bestimmte Zeit befristet sind.

Wenn auch, wie im Berufungsverfahren betont wurde, Aufgabe bzw. Zweck der Funktionärsgeschäftsführer vorrangig die Vertretung der Interessen der stillen Gesellschafter ist, so ändert dies nichts daran, dass sie dennoch in Ausübung ihrer Funktion als Geschäftsführer für die GmbH tätig werden und zur Verwirklichung von deren Aufgaben beitragen. Auch wenn sie nur „bei Bedarf“ – nach Verständigung durch den ersten Geschäftsführer - tätig werden, sind sie mit dieser für einen bestimmten Zeitraum regelmäßig erbrachten Tätigkeit in den Organismus der GmbH eingegliedert. Auch ein „Bereitstehen auf Abruf“ bewirkt eine Eingliederung (VwGH 16.2.1994, 90/13/0251).

Unter der Annahme, dass dennoch damit die Zweifel am Vorliegen eines Dienstverhältnisses im Sinn des § 47 EStG 1988 nicht ausgeräumt sein sollten, spricht jedoch noch die unbestreitbare Tatsache für ein solches, dass die Funktionärsgeschäftsführer mit dieser

Tätigkeit keinerlei Unternehmerrisiko tragen. Ein Unternehmerrisiko besteht dann, wenn der Steuerpflichtige die Höhe seiner Einnahmen maßgeblich beeinflussen kann, wenn der Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, der Ausdauer und den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt. Der jeweilige Funktionärsgeschäftsführer erhält für diese Tätigkeit ein fixes monatliches Entgelt, das sich am Kollektivvertrag für das Baugewerbe orientiert und keinerlei Erfolgskomponente beinhaltet.

Nach diesen Überlegungen überwiegen im gegenständlichen Streitfall die Merkmale eines steuerrechtlichen Dienstverhältnisses im Sinn des § 47 Abs. 2 EStG 1988, sodass das Finanzamt zu Recht die jeweils an die Funktionärsgeschäftsführer gezahlten Honorare in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages und Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag einbezogen hat.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Linz, am 1. Juli 2009