



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende HRätin Dr. Anna Maria Radschek und die weiteren Mitglieder HRätin Dr. Elfriede Murtinger, KR Oswald Heimhilcher und Mag. Robert Steier über die Berufung der Bw., W, vertreten durch CHRONOS STEUERBERATUNGSGESELLSCHAFT M.B.H., 1020 Wien, Franzensbrückenstraße 26/2. Stock/Top 4, vom 6. November 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 9. Oktober 2008 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für 2003 bis 2006 nach der am 7. Oktober 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Gefolge einer bei der berufungswerbenden Gesellschaft (Bw.) gemäß den §§ 147 ff. BAO durchgeführten Außenprüfung ergingen Abgabenbescheide gemäß § 201 BAO betreffend DB und DZ für 2003 bis 2006, deren Bemessungsgrundlagen unter Einbeziehung der Bezüge des wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers ermittelt wurden.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung verwahrte sich die Bw. gegen die Einbeziehung der Bezüge des wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers in die Bemessungsgrundlagen für DB und DZ mit der Begründung, dieser sei zu 99,6% an der Bw. beteiligt und daher nahezu Alleingesellschafter. Er sei als selbständiger Geschäftsführer tätig

und weder persönlich noch wirtschaftlich abhängig. Laut ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs sei nur derjenige Dienstnehmer, der in persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit gegen Entgelt beschäftigt sei. Im gegenständlichen Fall überwögen die Merkmale der selbständigen Ausübung gegenüber jenen der persönlichen oder wirtschaftlichen Abhängigkeit. Der Gesellschafter-Geschäftsführer könne völlig unabhängig von anderen Personen Entscheidungen treffen. Auch die Rechte der Minderheitsgesellschafter würden die Unabhängigkeit seines Handelns nicht einschränken. Der Verwaltungsgerichtshof habe in seinem Erkenntnis vom 26.9.2000 (Geschäftszahl bleibt ungenannt) jedoch festgestellt, dass die Weisungsgebundenheit ein Hauptmerkmal des steuerlichen Dienstverhältnisses sei.

Darüber hinaus treffe den Gesellschafter-Geschäftsführer ein Unternehmerwagnis, welches sich einerseits in den jährlich schwankenden Entnahmen und andererseits bei schlechtem Geschäftsgang in der Haftung für Bankkredite niederschlage. Für große Investitionen habe sich das Kreditinstitut eine Ausfallhaftung des Gesellschafter-Geschäftsführers ausbedungen.

Diese Merkmale träfen auf einen angestellten Geschäftsführer und Nichtgesellschafter nicht zu. Es müsse daher als erwiesen gelten, dass ein wesentlich beteiligter Gesellschafter mit einem Geschäftsanteil von beinahe 100% völlig weisungsungebunden sei, seine Handlungsfähigkeit der einer Einzelfirma gleiche, er das volle Unternehmerrisiko trage und daher die Merkmale der Selbständigkeit offensichtlich seien. Im Zusammenhang mit der Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers könne daher nicht von der eines Dienstnehmers gesprochen werden. Aus diesem Grund werde der Antrag gestellt, den auf die Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers entfallenden DB und DZ wieder gutzuschreiben.

Dadurch, dass die Begriffe selbständig und nichtselbständig im Steuerrecht vom gleichen Ministerium konträr gedeutet würden, werde der Vertrauensgrundsatz im Sinne der Rechtssicherheit verletzt.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 19.3.2009 als unbegründet abgewiesen, wobei die Einbeziehung der Bezüge des wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers in die Bemessungsgrundlagen für DB und DZ unter Hinweis auf die gesetzlichen Bestimmungen der §§ 41 Abs. 3 FLAG und 22 Zif 2 EStG 1988 sowie des § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes (WKG) im Wesentlichen mit dessen Eingliederung in das Unternehmen aufgrund seiner kontinuierlichen und über einen längeren Zeitraum andauernden Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung begründet wurde.

In dem dagegen fristgerecht eingebrachten, als Berufung bezeichneten Vorlageantrag wiederholte die Bw. die bereits in der Berufung vorgebrachten Argumente.

In der am 7. Oktober 2009 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, der Gesellschafter-Geschäftsführer schulde der Bw. nichts, weshalb er in keinem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 EStG stehen könne. Darüber hinaus lasse der angefochtene Bescheid eine Begründung für die Eingliederung des Gesellschafter-Geschäftsführers vermissen, weil nicht festgestellt worden sei, welcher Tätigkeit dieser tatsächlich nachgehe. Die Eintragung (auch nicht die langjährige Eintragung) ins Firmenbuch als Geschäftsführer allein könne wohl nicht dessen Eingliederung darstellen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zugrunde gelegt:

Herr Gf. war im Streitzeitraum zu 99,6% am Stammkapital der Bw. unmittelbar beteiligt und vertritt diese seit 12.9.1995 selbständig als handelsrechtlicher Geschäftsführer.

Er erhielt von der Bw. für seine Tätigkeit 2003 bis 2006 Bezüge in folgender Höhe:

Jahr	2003	2004	2005	2006
Bezug	52.332,00 €	136.562,13 €	92.332,00 €	52.332,00 €

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem Firmenbuchauszug der Bw. sowie den unbestritten gebliebenen Feststellungen der Außenprüfung und ist in folgender Weise rechtlich zu würdigen:

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Gemäß § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 geltenden Fassung BGBl. 1993/818 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.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG idF BGBl. 1988/818 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

Die gesetzliche Grundlage für die Erhebung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag findet sich in § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes (WKG).

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Judikatur ausführt, sind § 41 Abs. 2 und 3 FLAG dahingehend auszulegen, dass der Verweis auf § 22 Z 2 EStG 1988 lediglich Teilstrich 2 der letztgenannten gesetzlichen Bestimmung betrifft.

Unter Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 fallen (neben anderen taxativ aufgezählten Einkünften) gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 leg. cit. 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) 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 die ehemalige Tätigkeit einer Person gewährt werden, die in einem Zeitraum von zehn Jahren vor Beendigung ihrer Tätigkeit durch mehr als die Hälfte des Zeitraumes wesentlich beteiligt war.

Die Bestimmung des § 47 Abs. 2 EStG 1988, auf welche die Vorschrift des § 22 Z 2 Teilstrich 2 leg. cit. zur Umschreibung der Merkmale eines Dienstverhältnisses verweist, normiert in ihrem ersten Satz, dass ein Dienstverhältnis vorliegt, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Der zweite Satz des § 47 Abs. 2 EStG 1988 umschreibt die Tatbestandsvoraussetzung des ersten Satzes dahin, dass der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft dann schuldet, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

In Abkehr von seiner früheren Rechtsprechung hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, durch einen verstärkten Senat für den Fall eines mehr als 50 % an der GmbH beteiligten Geschäftsführers ausgesprochen, dass bei der Frage, ob Einkünfte nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 erzielt werden, entscheidende Bedeutung dem Umstand zukommt, ob der Geschäftsführer bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist. Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen eines Unternehmerrisikos oder einer als "laufend" zu erkennenden Lohnzahlung, kann nur in solchen Fällen Bedeutung zukommen, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes nicht klar zu erkennen wäre. Vom Fehlen einer solchen Eingliederung ist aber nach dem in ständiger Judikatur entwickelten Verständnis zu diesem Tatbestandsmerkmal in aller Regel nicht auszugehen. Die nach dieser Rechtsprechung entscheidende Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft wird bereits durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird (vgl. z.B. VwGH 28.05.2008, [2006/15/0280](#)).

Die nach dieser Rechtsprechung entscheidende Eingliederung des zu 99,6% an der Bw. beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft kann infolge dessen Geschäftsführertätigkeit über mehrere Jahre hinweg zweifellos angenommen werden.

Dem Einwand, dass die Eintragung des Geschäftsführers im Firmenbuch kein Beweis für dessen tatsächliches Tätigwerden sei, ist im gegenständlichen Fall entgegenzuhalten, dass von der Bw. ein florierendes Unternehmen betrieben wird, in welchem sämtliche dem Geschäftsführer obliegenden Aufgaben – wie beispielsweise die Einreichung der Jahresabschlüsse beim Firmenbuchgericht, bzw. die Erstellung der Steuererklärungen - auch wahrgenommen werden. Da all die Aufgaben, die in den Verantwortungsbereich des wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers fallen und für deren Ausführung er daher auch verantwortlich ist, stets erledigt wurden, ist davon auszugehen, dass dieser den mit der Übertragung der Geschäftsführung übernommenen Aufgabenbereich auch ausfüllt. Es ist in diesem Zusammenhang unerheblich, ob er selbst tätig wird oder dafür sorgt, dass die ihn treffenden Obliegenheiten von anderen erledigt werden. In beiden Fällen ist das Tätigwerden ihm zuzurechnen.

Der Einwand, der Gesellschafter-Geschäftsführer schulde im Hinblick auf das Ausmaß seiner Beteiligung der Gesellschaft nicht seine Arbeitskraft im Sinne des § 47 Abs. 2 erster Satz EStG 1988, ist aus folgenden Gründen nicht zielführend:

Der zweite Satz des § 47 Abs. 2 EStG 1988 umschreibt die Tatbestandsvoraussetzung des ersten Satzes dahingehend, dass der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft dann schuldet, 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.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, festhält, beschreibt die Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 das steuerrechtliche Dienstverhältnis mit zwei Merkmalen, nämlich der Weisungsgebundenheit einerseits und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers andererseits. Diese beiden Merkmale gehen nach der vom Verfassungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 1.3.2001, G 109/00, zum Ausdruck gebrachten Sichtweise, der sich der Verwaltungsgerichtshof anschließt, nicht in einem Oberbegriff der Weisungsunterworfenheit auf. In den Erkenntnissen vom 17.5.1989, 85/13/0110, Slg. NF. Nr. 6.403/F (zitiert im genannten Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes), vom 31.7.1996, 95/13/0220, Slg. NF. Nr. 7.111/F, vom 9.7.1997, 95/13/0289, vom 23.5.2000, 97/14/0167, vom 20.12.2000, 99/13/0223, Slg. NF. Nr. 7.569/F, vom 25.1.2001, 95/15/0074, und vom 24.6.2004,

2001/15/0113, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass (nur) in Fällen, in denen die im Gesetz festgeschriebenen Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos) Bedacht zu nehmen ist.

Wird das in § 47 Abs. 2 EStG 1988 normierte Tatbestandselement der Weisungsgebundenheit durch den Ausdruck "sonst" in § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 beseitigt, dann kann sich der Ausdruck "alle" in derselben - auf die gesetzliche Definition des steuerrechtlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG verweisenden - Vorschrift damit (primär) nur auf das verbleibende gesetzliche Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers beziehen. Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen eines Unternehmerrisikos oder einer als "laufend" zu erkennenden Lohnzahlung, kann in einer dem Gesetzeswortlaut verpflichteten Auslegung Bedeutung für die Verwirklichung des Tatbestandes des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nur noch in solchen Fällen zukommen, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht klar zu erkennen wäre (vgl. VwGH 10.11.2004, [2003/13/0018](#)).

Damit kommt auch dem Hinweis auf die Weisungsungebundenheit des wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers keine Bedeutung zu, da ja gerade durch den Ausdruck „sonst“ in § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 die auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführende Weisungsungebundenheit unterstellt wird, weshalb 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 (im Zweifelsfall zusätzlich heranziehbare) Indizien für ein Dienstverhältnis wären, für das Vorliegen des Tatbestandes nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 ebenso irrelevant sind wie die zivilrechtliche Gestaltung der Leistungsbeziehung zwischen Gesellschaft und tätigem Gesellschafter (vgl. beispielsweise VwGH 10.11.2004, [2003/13/0018](#)).

Die Ausfallhaftung für Bankkredite der Bw. ist im gegebenen Zusammenhang deshalb unerheblich, weil es – wie der Verwaltungsgerichtshof auch wiederholt ausgesprochen hat - bei dem nur im Zweifelsfall heranzuziehenden Merkmal des Fehlens eines Unternehmerwagnisses nur auf das in Bezug auf die Eigenschaft als Geschäftsführer bestehende Unternehmerwagnis und nicht auf ein Wagnis aus der Stellung als Gesellschafter oder gar auf das Unternehmerwagnis der Gesellschaft ankommt (vgl. z.B. VwGH 18.7.2001, [2001/13/0090](#), mwN). Mit dem Vorbringen, dass hier der "Vergleich mit dem

Einzelunternehmer und dessen Unternehmerwagnis gegeben" sei, verliert die Bw. das Trennungsprinzip aus den Augen (vgl. beispielsweise VwGH 12.09.2001, [2001/13/0080](#) mwN).

Der Einwand des mangelnden Vertrauensschutzes im Hinblick auf die nach Meinung der Bw. konträre Auslegung des Dienstnehmerbegriffes ist insofern unzutreffend, als in § 22 Zif. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 ein eigener Tatbestand geschaffen wurde, auf welchen die von Lehre und Rechtsprechung getroffenen Aussagen über die Merkmale der Dienstnehmereigenschaft im Sinne des § 25 in Verbindung mit § 47 EStG 1988 nur eben in dem – oben dargelegten – gesetzlich eingeschränkten Umfang zutreffen.

Die Bezüge des wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers sind daher aufgrund dessen Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Bw. in die Bemessungsgrundlage für DB und DZ einzubeziehen.

Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann gemäß § 201 Abs. 1 BAO in der derzeit geltenden Fassung nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 der genannten Bestimmung auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekannt gegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Die Selbstberechnung ist als nicht richtig anzusehen, wenn sie objektiv rechtswidrig ist. Eine solche Rechtswidrigkeit kann etwa Folge einer unrichtigen Rechtsauffassung oder der (teilweisen) Nichtoffenlegung abgabenrechtlich relevanter Umstände (z.B. Bemessungsgrundlagen) sein (vgl. Ritz, BAO³, § 201, Tz 8).

Da im Hinblick auf die obigen Ausführungen von der Unrichtigkeit der von der Bw. durchgeführten Selbstberechnung für 2003 bis 2006 auszugehen ist, liegen für diese Jahre die Voraussetzungen für eine Abgabenfestsetzung gemäß § 201 BAO vor.

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO kann die Festsetzung erfolgen, wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 leg. cit. die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme von Amts wegen vorliegen würden.

Bezogen auf den „Neuerungstatbestand“ des § 303 Abs. 4 BAO ist es somit erforderlich, dass für die Abgabenbehörde im Verfahren nicht geltend gemachte Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, wenn die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt

hätte. Voraussetzung für die Festsetzung ist daher, dass entscheidungserhebliche Tatsachen oder Beweismittel der Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages noch nicht bekannt waren und dass diese Umstände nachträglich neu hervorkommen – etwa im Zuge einer Außenprüfung (vgl. Ritz, BAO³, § 201, Tz 37).

Im Bericht über die Außenprüfung, auf welchen sich die bekämpften Bescheide in ihrer Begründung beziehen, hat das Finanzamt jene Tatsachen dargestellt, die erst im Zuge der Außenprüfung hervorgekommen sind und zu Abweichungen von der Selbstberechnung der Bw. geführt haben. Da die angeführten neu hervorgekommenen Tatsachen – wie insbesondere die Höhe der bisher nicht in die Bemessungsgrundlagen einbezogenen Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers – zur Ermittlung von gegenüber der durch die Bw. durchgeführten Selbstberechnung abweichenden Bemessungsgrundlagen führen, und deren Entscheidungsrelevanz daher nicht geleugnet werden kann, war die erstmalige Festsetzung der Abgaben begründet. Die Festsetzung steht im Ermessen der Abgabenbehörde.

Entscheidungen, die die Abgabenbehörden im Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich gemäß § 20 BAO in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände zu treffen.

Unter „Billigkeit“ versteht die ständige Rechtsprechung die „Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei“, unter Zweckmäßigkeit das „Öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben“ (vgl. Ritz, BAO³, § 20, Tz 7).

Die maßgebenden Kriterien für die Übung des Ermessens ergeben sich primär aus der Ermessen einräumenden Bestimmung. Im gegebenen Zusammenhang wird daher primär der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung bei der Ermessensübung zu berücksichtigen sein. Lediglich geringfügig sich auswirkende Feststellungen werden in der Regel zu unterlassen sein (vgl. Ritz, BAO³, § 201, Tz 30).

Aufgrund der betraglichen Relationen zwischen den aus den Festsetzungsbescheiden resultierenden Nachforderungen an DB und DZ und den bisherigen Selbstberechnungen der Bw. erweisen sich die im Rahmen der Abgabenfestsetzung getroffenen Maßnahmen, die der Richtigstellung der Bemessungsgrundlagen und der darauf entfallenden Abgaben dienen, als im Sinn der anzuwendenden Norm des § 201 BAO entsprechend und damit weder unzumutbar noch unbillig.

Damit erfolgte auch die Abgabenfestsetzung für 2003 bis 2006 zu Recht.

Wien, am 21. Oktober 2009