



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vom 11. Oktober 2005 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 3. Oktober 2005 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) für den Zeitraum 2000 bis 2003 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer Lohnabgabenprüfung stellte der Prüfer fest, dass von den Bezügen des an der Berufungswerberin wesentlich (mit 70%) beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers kein DB errechnet und abgeführt wurde. In der als Begründung zum angefochtenen Bescheid übernommenen Beilage zum Prüfungsbericht wurde ausgeführt, dass die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von der Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonstigen (mit Ausnahme der Weisungsgebundenheit) Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt werden, der DB-Bemessung zuzurechnen gewesen wären. Von den Bezügen des Geschäftsführers sei kein DB abgeführt worden, obwohl sich aufgrund seiner Tätigkeit das Bild eines leitenden Angestellten (Eingliederung in die betriebliche Organisation, Benützung von Arbeitsräumen und Arbeitsmittel der Gesellschaft, Personalanweisung und –überwachung) ergeben hätte. Im Zuge der durchgeführten Prüfung sei der DB unter Einbeziehung der Geschäftsführerbezüge neu durchgerechnet und der zuwenig abgeführte DB nachgefördert worden.

In der dagegen erhobenen Berufung wird vorgebracht, dass die Bezugnahme auf § 22 Z 2 2. Teilstrich EStG 1988 unzutreffend sei. Die Vergütung müsse für eine Beschäftigung gewährt werden, die alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweise. Der Geschäftsführer habe definitiv nie ein Gehalt erhalten, da dies bei einer Beteiligung von 70 % weder arbeitsrechtlich noch sozialversicherungsrechtlich noch steuerrechtlich zulässig sei. Das an ihn ausbezahlt Entgelt hätte er für Werkvertragsleistungen an die Gesellschaft erhalten. Diese hätten in der Durchführung von Wirtschaftsprüfungen, im Erstellen von Gutachten und ähnlichen Wirtschaftstreuhandleistungen bestanden. Der Leistungserstellung liege ein Rahmenwerkvertrag zu Grund, der der Abgabenbehörde vorgelegt worden sei. Die Verrechnung sei wie zwischen Fremden erfolgt und der Abgabenbehörde anhand von Honorarnoten für die Leistungsverrechnung gegenüber Dritten nachgewiesen worden. Da es sich um einen Leistungsaustausch zwischen unabhängigen Unternehmen gehandelt habe, sei das Entgelt der Umsatzsteuer unterworfen worden.

Weiters sei der Abgabenbehörde die vorhandene Bürostruktur des Einzelunternehmens des Geschäftsführers als Wirtschaftsprüfer und Steuerberater und allgemein beeideten Sachverständigen nachgewiesen worden und habe der Prüfer mitgeteilt, dass diese Tatsache anhand des Jahresabschlusses des Geschäftsführers amtswegig verifiziert worden wäre. Dabei sei festgestellt worden, dass der Geschäftsführer eigenes Personal beschäftigen würde und zum Teil Fremdleistungen in Anspruch nehmen würde, eigene Büroräumlichkeiten in Bestand genommen habe, als Einzelunternehmer sozialversichert sei, usw. Mit dieser Tätigkeit als selbständiger Wirtschaftstreuhänder sei der Geschäftsführer in keiner Weise in den betrieblichen Organismus der Abgabepflichtigen eingegliedert. Das Werkvertragsentgelt sei daher nicht als sonstige Vergütung jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 2. Teilstrich EStG 1988 zu qualifizieren, obwohl die Gewährung eines Entgeltes von einer Kapitalgesellschaft an einen wesentlich Beteiligten vorliegen würde.

Absolut unzutreffend sei allerdings, dass das Entgelt für eine sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisende Beschäftigung gewährt worden sei. Es handle sich um die Leistungserbringung im Rahmen eines Werkvertrages und nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses. Die Leistungserbringung weise nicht nur nicht sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses auf, sondern überhaupt kein Merkmal eines Dienstverhältnisses. Gleiche Werkvertragsleistungen erbringe der Geschäftsführer gegenüber dritten Auftraggebern wie im Zuge der Prüfung ebenfalls schon nachgewiesen worden sei (vgl Sedlacek in SWK 2004, S976). Falls er Arbeitsmittel der Gesellschaft nutzen würde, werde bei der Verrechnung an sie ein Abschlag vorgenommen. Eine Eingliederung in die betriebliche Organisation der Gesellschaft für den Geschäftsführer mit der Werkvertragsleistung sei absolut nicht gegeben. Die Personalanweisung und –überwachung in der Gesellschaft erfolge durch eine weitere

Geschäftsführerin und die geringfügige organisatorische Geschäftsführerfunktion zur Erfüllung berufsrechtlicher Voraussetzungen erfülle der Geschäftsführer unentgeltlich. Unter Hinweis auf die Stellungnahme vom 5.8.2005 wird die Stattgabe der Berufung beantragt.

Dieser Stellungnahme ist unter anderem zu entnehmen, dass der Geschäftsführer die verrechneten Wirtschaftsprüfungen nicht als Geschäftsführer der Berufungswerberin, sondern als selbständiger, unabhängiger Wirtschaftsprüfer, wie er sie auch Dritten gegenüber erbringen würde, durchgeführt habe (vgl. Honorarnote an die F GmbH, Bestellungsbeschluss zur Gründungsprüfung der Gemeinnützigen Privatstiftung der J&F vom 9.2.2005). Er verrechne mit € 132 der Berufungswerberin den gleichen Stundensatz wie dritten Auftraggebern. Weiters wird darauf verwiesen, dass der Geschäftsführer in Ausübung seines Werkvertrages mit der Berufungswerberin nicht in den betrieblichen Organismus der Berufungswerberin eingegliedert sei.

Nach dem auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Rahmenwerkvertrag vom 4.2.2000 erbringt der Geschäftsführer für die Berufungswerberin Wirtschaftstreuhandleistungen (freiwillige und pflichtgemäße Jahresabschlussprüfungen, Gutachten, betriebswirtschaftliche Beratung in Einzelfällen). Die Abrechnung der erbrachten Leistungen hat zumindest einmal pro Jahr zu erfolgen. Die individuelle Auftragerteilung für die speziellen Leistungen erfolgt spontan und mündlich. Sämtliche Ausgaben, die infolge dieses Werkvertrages anfallen, hat der Geschäftsführer selbst zu tragen.

Das Finanzamt hat die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem UFS zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 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.

Gemäß § 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.

Gemäß § 22 Z 2 Teilstich 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.

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 Teilstich 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.

Wenn die Berufungswerberin die Eingliederung des Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft bei den in Streit stehenden Tätigkeiten für die Berufungswerberin anzweifelt, so ist auf das vom VwGH zu dieser Frage gefundene Verständnis zu verweisen, wonach dieses Merkmal durch jede nach außen hin auf Dauer angelegte erkennbare Tätigkeit hergestellt wird, mit der der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken auf ihrem Betätigungsfeld (also auch in der Art des von der Berufungswerberin mit dem Geschäftsführer abgeschlossenen Werkvertrages), 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 Gesellschafter-Geschäftsführer vertritt die Berufungswerberin laut Firmenbuch seit 9.2.1999 selbständig. Nach der oben dargestellten Rechtsprechung ist der Geschäftsführer auf Grund dieser kontinuierlichen und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in den betrieblichen Organismus der Berufungswerber eingegliedert, unabhängig davon, ob durch die Führung des Unternehmens oder durch operatives Wirken. Auch nach dem in ÖStZB 2008, Heft 11 v. 02.06.2008, Seite 314, zitierten finanzrechtlichen Erkenntnis des VwGH vom 20. 9. 2007, 2004/14/0010, wird die für die KommSt-Pflicht eines Gesellschafter-Geschäftsführers einer Wirtschaftstreuhandgesellschaft entscheidende Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft bereits durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird, wobei dies bei festgestellter kontinuierlicher und über einen längeren Zeitraum erbrachten Geschäftsführertätigkeit angenommen werden kann. Nachdem der gegenständliche Geschäftsführer im Geschäftszweig der Berufungswerberin tätig ist, wird der Unternehmenszweck der Berufungswerberin durch die Tätigkeiten des Geschäftsführers eindeutig erfüllt.

Die Einwendungen in der Berufung, die Personalanweisung und –überwachung in der Gesellschaft erfolge durch eine weitere Geschäftsführerin und die geringfügige organisatorische Geschäftsführerfunktion zur Erfüllung berufsrechtlicher Voraussetzungen erfülle der Geschäftsführer unentgeltlich, verhelfen der Berufung ebenfalls nicht zum Erfolg, da auch der Umstand, dass die Anwesenheit eines Geschäftsführers aus fachlichen Überlegungen nicht notwendig ist, nichts daran ändert, dass Geschäftsführeragenden, über einen längeren Zeitraum wahrzunehmen waren (vgl. das oben zitierte Erkenntnis).

Im Erkenntnis vom 26. 11. 2003, 2001/13/0219, hat der Verwaltungsgerichtshof weiters entschieden, dass es der Beurteilung der Einkünfte als solche nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 nicht entgegensteht, wenn die Art der Tätigkeit, würde sie nicht der Gesellschaft erbracht werden, sonst eine andere Qualifizierung der daraus erzielten Einkünfte, etwa als solcher nach § 22 Z 1, geböte. Das Erkenntnis betraf den Fall einer auf dem Gebiet der Wirtschaftsprüfung tätigen Gesellschaft, wobei der Geschäftsführer die für die Gesellschaft im Bereich der Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung erbrachten Arbeitsstunden dieser nach Stundensätzen in Rechnung stellte (vgl die Ausführungen in Hofstätter/Reichel, Kommentar zur Einkommensteuer, § 22, Seite 42/1 unten).

Dem Vorbringen der Berufungswerberin, der wesentliche Aspekt bestehe in der Trennung der Funktion des handelsrechtlichen Geschäftsführers der Berufungswerberin und der Funktion als Werkvertragspartner der Berufungswerberin, ist entgegenzuhalten, dass es ohne Bedeutung ist, ob der Geschäftsführer gegenüber der Gesellschaft ausschließlich Geschäftsführungstätigkeiten oder auch Tätigkeiten im operativen Bereich erbracht hat und

ihm finanziell abgegolten wurden. Dem Wortlaut des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 ist nämlich zu entnehmen, dass nicht nur Geschäftsführungstätigkeiten von dieser Bestimmung umfasst sind, sondern jede Art von Beschäftigung im Rahmen des Unternehmenszweckes. Da § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 als Sonderbestimmung anzusehen ist, steht es einer Zuordnung von Einkünften unter diese Gesetzesstelle auch nicht entgegen, dass diese - würden sie nicht der Gesellschaft gegenüber erbracht - allenfalls als Einkünfte nach § 22 Z 1 EStG 1988 anzusehen wären (VwGH 26.11.2003, 2001/13/0219). Die Ausführungen in der Berufung über die Erbringung der Leistungen des Geschäftsführers für die Berufungswerberin nicht im Rahmen eines sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisenden Beschäftigungsverhältnisses sondern im Rahmen eines Werkvertrages sind daher für die Zuordnung der Bezüge des Geschäftsführers als Einkünfte nach § 22 Z 2 2. Teilstrich EStG 1988 nicht von Bedeutung.

Die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerrisikos und der laufenden Entlohnung treten entsprechend der oben zitierten Judikatur 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.

Im Ergebnis wird die Auffassung vertreten, dass die Beschäftigung des Geschäftsführers ungeachtet seiner gleichzeitigen Eigenschaft als wesentlich beteiligter Gesellschafter sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufgewiesen hat. Der Gesellschafter-Geschäftsführer erzielte aus der Geschäftsführertätigkeit für die Berufungswerberin 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 vergüteten Bezügen des Geschäftsführers den DB abzuführen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 8. September 2008