



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vom 23. Juli 2000 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 4. Juli 2000 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 1995 bis 31. Dezember 1999 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Im Zuge einer Prüfung der lohnabhängigen Abgaben stellte der Prüfer fest, dass die Bezüge der Geschäftsführer nicht in die DB- und DZ-Bemessungsgrundlage einbezogen worden waren. Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ den nunmehr angefochtenen Bescheid. In der in den angefochtenen Bescheiden zur Begründung erhobenen Beilage zum Prüfungsbericht begründete der Prüfer sein Vorgehen damit, dass auf Grund der Tätigkeit der Geschäftsführer sich das Bild leitender Angestellter (Eingliederung in die betriebliche Organisation, Personalanweisungen und –überwachung, Einkaufs- und Verkaufstätigkeit u dgl) ergeben würde. Eine freie Gestaltung der Arbeitszeit spreche nicht gegen eine Nichtselbstständigkeit. Die Entlohnung erfolge in gleichen – garantierten Mindestbeträgen. Bei entsprechendem Erfolg sei eine Prämie vorgesehen, durchaus vergleichbar mit Dienstnehmern in leitenden Positionen. Die Art der Entlohnung offenbare das Fehlen des Unternehmerrisikos im Zusammenhang mit den Geschäftsführerbezügen (kein

Bezug zum Betriebsergebnis). Nach Beurteilung des Gesamtbildes des Arbeitsverhältnisses des Geschäftsführers mit der Gesellschaft ergebe sich ein Überwiegen nichtselbstständiger Merkmale gegenüber selbstständigen, womit die DB-Pflicht begründet sei.

In der dagegen erhobenen Berufung wird darauf hingewiesen, dass im Falle eines schlechten Betriebsergebnisses die Geschäftsführer verpflichtet wären, entsprechende Rückzahlungen an das Unternehmen zu leisten. Weiters würden die Gesellschafter-Geschäftsführer mit ihrem Privatvermögen für die Firmenkredite haften. Es fehle weder das Unternehmerrisiko noch sei die Weisungsgebundenheit vorhanden (jeder der beiden Geschäftsführer bestimme seine Tätigkeit selbst). Die Leistungen der beiden Geschäftsführer seien am ehesten mit den Leistungen von voll haftenden Gesellschaftern einer Personengesellschaft zu vergleichen, die ein Gewinnvorweg beziehen würden, und am Ende eines Wirtschaftsjahres eine entsprechende Abrechnung vornehmen würden.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung und dem daraufhin eingebrachten Vorlageantrag wiederholten die Streitparteien im Wesentlichen ihre Argumente.

### ***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 gründete sich bis einschließlich 1998 auf § 57 Abs. 4 und 5 Handelskammergesetz und 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. hierzu 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).

Die gegenständlichen Gesellschafter-Geschäftsführer vertreten die Berufungswerberin laut Firmenbuch seit 6.11.1989 selbstständig als handelsrechtliche Geschäftsführer, woraus die von der Berufungswerberin nicht konkret bestrittene Eingliederung in den Organismus des Unternehmens der Berufungswerberin nach der oben dargelegten Definition jedenfalls klar erkennbar ist.

Die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerrisikos und der laufenden Entlohnung treten auf Grund der eindeutigen Erkennbarkeit der Eingliederung der Geschäftsführer in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft in den Hintergrund und es kommt dem diesbezüglichen Vorbringen keine entscheidende Bedeutung zu.

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

Der im Vorlageantrag gestellte Antrag auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung wurde mit Schreiben vom 21.5.2007 zurückgezogen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 4. Juni 2007