

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Erwin Csaszar und die weiteren Mitglieder Hofrat Mag. Kurt Lorenz, Dr. Ingo-Jörg Kühnfels und Mag. Walter Zapfl, im Beisein der Schriftführerin Dagmar Brus, über die Berufungen der X.Y.GmbH, vom 5. Juli 2000, gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt, vertreten durch Amtsdirektor Josef Skringer, vom 19. Juni 2000, betreffend die Festsetzung von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und von Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum 1. Jänner 1994 bis 31. Dezember 1999, nach der am 25. Juli 2006 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide werden im Sinn der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 4. November 2003 abgeändert.

### Entscheidungsgründe

Anlässlich der bei der Berufungswerberin durchgeführten Außenprüfung hat das prüfende Organ unter anderem festgestellt, dass für die dem alleinigen Gesellschafter und Geschäftsführer P. K. gewährten Bezüge kein Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und kein Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) entrichtet worden war. Er vertrat die Auffassung, es lägen alle Voraussetzungen für die Beitragspflicht vor und errechnete (einschließlich geringfügiger Abfuhrdifferenzen) Abgabennachforderungen in der Höhe von insgesamt 87.701,00 ATS (DB: 77.445,00 ATS und DZ: 10.256,00 ATS).

Das Finanzamt schloss sich der Ansicht des Prüfers an und setzte die genannten Abgaben in der vom Prüfer errechneten Höhe mit den nunmehr angefochtenen Bescheiden fest.

In der dagegen fristgerecht eingebrauchten Berufung führt die Berufungswerberin sehr umfassend aus, weshalb ihrer Auffassung nach die vom Gesetz geforderten Voraussetzungen, das außer der Weisungsgebundenheit "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" vorliegen müssen, im gegenständlichen Fall nicht gegeben seien und verweist dabei besonders auf das ihres Erachtens bestehende Unternehmerrisiko des Geschäftsführers.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 4. November 2003 hat das Finanzamt diese Berufung als unbegründet abgewiesen. Zudem wurden die angefochtenen Bescheide zum Nachteil der Berufungswerberin abgeändert, indem (im Wesentlichen) auch für die von der Berufungswerberin für den Geschäftsführer übernommenen Sozialversicherungsbeiträge DB und DZ berechnet wurden.

Zufolge des fristgerecht eingebrauchten Vorlageantrages gilt die Berufung wiederum als unerledigt. Im Vorlageantrag weist die Berufungswerberin besonders darauf hin, dass der Alleingesellschafter zwar ihr handelsrechtlicher Geschäftsführer sei, die Entlohnung jedoch nicht für typische Tätigkeiten eines handelsrechtlichen Geschäftsführers gewährt worden seien, da, angesichts der Größe des Unternehmens, die Tätigkeit welche als "Geschäftsführung" bezeichnet werden könnte, nur in einem untergeordnetem Ausmaß erforderlich sei. Es sei auch bereits darauf hingewiesen worden, dass die Höhe der Bezüge von Herrn P. K. von dem von ihm erzielten Umsatz abhängig sind. Herr K. trete dabei als Einzelunternehmer auf, der für die im Rahmen der GmbH abgeschlossenen Geschäfte Provisionen erhält. Der Abschluss der Aufträge erfolge auf Rechnung und im Namen der GmbH, gleichzeitig erwerbe Herr K. Anspruch auf Provision. Die GmbH werde aus Gründen der Minimierung des Haftungsrisikos zwischengeschaltet und erhalte dafür auch ein Entgelt, indem Herr K. nicht Anspruch auf den vollen Gewinn aus dem Geschäft hat. Das Provisionssystem sei in Form einer Rahmenvereinbarung abgeschlossen worden, nach der Herr K. 4 % der erzielten Umsatzerlöse erhalte.

In der Folge wird weiter ausgeführt, weshalb den Gesellschafter nach Auffassung der Berufungswerberin ein Unternehmerwagnis trifft und eine dienstnehmerähnliche Stellung nicht vorliegt.

In der am 25. Juli 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung hat die Berufungswerberin den, Berufung und Vorlageantrag ergänzenden, Schriftsatz vom 20. Juli 2006 vorgelegt und dazu im Wesentlichen begründend ausgeführt, dass gegen die Auslegung der Wortfolge „für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) aufweisende Beschäftigung“, wie sie durch den Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis

vom 10.11.2004, 2003/13/0018, erfolgt ist, erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken bestünden.

***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 1967, in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. Nr. 818, sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinn des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinn des § 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 gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinn des § 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 zweiter Teilstrich 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 zur Entrichtung des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag (DZ), der von der in § 41 FLAG 1967 festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, gründet sich auf § 57 Abs. 4 Handelskammergesetz, bzw. auf § 57 Abs. 7 und 8 Handelskammergesetz, idF BGBl. Nr. 661/1994, und für Zeiträume ab 1. Jänner 1999 auf § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1998.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes seit dem 18. September 1996 (vgl. z.B. die Erkenntnisse vom 18.9.1996, 96/15/0121, und vom 20.11.1996, 96/15/0094) werden Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer Ges.m.b.H. dann erzielt, wenn, bezogen auf die tatsächlich vorzufindenden Verhältnisse, feststeht,

- dass der Gesellschafter-Geschäftsführer zufolge kontinuierlicher und über einen längeren Zeitraum andauernder Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in den Organismus des Betriebes seiner Gesellschaft eingegliedert ist,
- dass ihn unter Bedachtnahme auf die Einnahmen- bzw. Ausgabenschwankungen kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis trifft und
- dass er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhält (vgl. z.B. die Erkenntnisse vom 23.4.2001, 2001/14/0054, 2001/14/0052, vom 10.5.2001, 2001/15/0061, vom 18.7.2001, 2001/13/0063, und vom 18.9.2003, 2001/15/0151).

Von dieser ständig vertretenen Rechtsauffassung ist der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, insoweit abgegangen, 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 Verwaltungsgerichtshof in seiner bisherigen Rechtssprechung 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. Beispielsweise spricht die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung für die Eingliederung (vgl. die Erkenntnisse vom 21. Dezember 1999, 99/14/0255, vom 27. Jänner 2000, 98/15/0200, und vom 26. April 2000, 99/14/0339).

Im vorliegenden Fall steht fest, dass der Alleingesellschafter die Gesellschaft seit 30. Oktober 1989 als selbstständiger (handelsrechtlicher) Geschäftsführer vertritt. Auf Grund dieser jahrelangen Tätigkeit als Geschäftsführer ist die Eingliederung des Gesellschafters in den geschäftlichen Organismus der Berufungswerberin im Zusammenhalt mit der auf Dauer angelegten nach außen hin erkennbaren Tätigkeit als Betriebsleiter, mit der der

Unternehmenszweck der Gesellschaft durch die Führung der Gesellschaft und dem operativen Betätigungsfeld des Geschäftsführers verwirklicht wird, jedenfalls als gegeben anzunehmen. Die Eingliederung des Herrn P. K. in den geschäftlichen Organismus der Berufungswerberin zeigt sich aber auch hinsichtlich des in Berufung und Vorlageantrag besonders hervor gehobenen Betätigungsfeldes der "Aquirierung von Aufträgen und deren Betreuung" durch ihn für die Gesellschaft. Auch in diesem Bereich steht der Gesellschafter in einem Dauerschuldverhältnis zur Gesellschaft und erhält seine "Provisionen" auf Grund einer mit der Gesellschaft geschlossenen Rahmenvereinbarung. In diesem Zusammenhang ist klar zu stellen, dass alle Gehälter und sonstigen Vergütungen, die einem an einer Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten für eine sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisende Beschäftigung gewährt werden, unter die Einkünfte aus sonstiger selbstständiger Arbeit gemäß § 22 Z. 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 zu subsumieren sind, unabhängig davon, um welche "Beschäftigung" es sich handelt. Es sind daher nicht nur die Gehälter und sonstigen Vergütungen, die ein derartig Beteiligter für seine Tätigkeit als Geschäftsführer erhält, Einkünfte aus sonstiger selbstständiger Arbeit, sondern auch jene Gehälter und sonstigen Vergütungen (z.B. Provisionen), die ein derartig Beteiligter für andere Tätigkeiten für die Gesellschaft (hier die "Aquirierung von Aufträgen und deren Betreuung") erhält.

Hinsichtlich der umfangreichen Ausführungen der Berufungswerberin in der Berufungsschrift wird auf das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1.3.2001, G 109/00, hingewiesen, wonach verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis wären, im Falle der - auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführenden - Weisungsgebundenheit ihre Unterscheidungskraft verlieren und daher für die Lösung der Frage, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses im Vordergrund stehen, nicht brauchbar sind. Zu den Merkmalen, die in diesem Sinn vor dem Hintergrund der Weisungsgebundenheit ihre Indizwirkung verlieren, gehören nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes: das Unterwarfensein unter betriebliche Ordnungsvorschriften über Arbeitsort, Arbeitszeit und "Arbeitsverhalten", das Unterliegen einer betrieblichen Kontrolle und Disziplinierung, der Anspruch auf Mindestentlohnung nach dem Kollektivvertrag, die Ansprüche auf Sonderzahlungen und auf Abfertigung, der Anspruch auf Urlaub, die Ansprüche auf Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall, auf Arbeitslosenversicherung, auf Vorrechte im Konkurs des Arbeitgebers und auf Insolvenz-Ausfallgeld, der Schutz nach dem Arbeitsverfassungsrecht, die Begünstigung nach dem Dienstnehmerhaftpflichtgesetz und schließlich auch die Befugnis, sich in der Tätigkeit durch wen immer vertreten zu lassen.

Aber auch die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerrisikos und der laufenden Entlohnung müssen demnach in den Hintergrund treten und es kommt ihnen daher keine entscheidende Bedeutung zu (vgl dazu abermals das Erkenntnis des VwGH vom 10.11.2004, 2003/13/0018).

Im Ergebnis vertritt der unabhängige Finanzsenat ungeachtet der verfassungsrechtlichen Bedenken der Berufungswerberin die Auffassung, dass die Beschäftigung des Alleingeschäftlers P. K. sowohl als Geschäftsführer als auch als "Acquisiteur" mit Ausnahme der Weisungsgebundenheit sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist. Er erzielte aus seiner Beschäftigung für die Gesellschaft demnach Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988, weshalb er im Sinn des § 41 Abs. 2 FLAG 1967 in der ab dem Jahr 1994 anzuwendenden Fassung Dienstnehmer ist. Dies löst die Pflicht aus, von den Bezügen des Geschäftsführers den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und in der Folge den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu entrichten.

Der Berufung konnte daher kein Erfolg beschieden sein.

Zu der vom Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 4. November 2003 erfolgten Änderung der angefochtenen Bescheide zum Nachteil der Berufungswerberin hat diese weder im Vorlageantrag noch in der mündlichen Verhandlung Ausführungen getätigt. Es genügt daher der Hinweis des unabhängigen Finanzsenats, dass als "Gehälter und sonstige Vergütungen" im Sinn des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 auch die vom Arbeitgeber für den Gesellschafter zur Zahlung übernommenen Sozialversicherungsbeiträge gehören. Die angefochtenen Bescheide werden daher auch vom unabhängigen Finanzsenat entsprechend abgeändert. Zur weiteren Begründung wird auf die Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes verwiesen.

Graz, am 25. Juli 2006