



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Salzburg
Senat 14

GZ. RV/0555-S/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BW, Adresse, vom 1. August 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt, vertreten durch Dr. Karl Brejcha, vom 17. Juli 2008 betreffend den Dienstgeberbeitrag zum Familienlastenausgleichfonds sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 2003 bis 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die BW wurde am 22. Mai 2008 amtwegig gelöscht. Im Juli 2008 fand bei der BW eine gemeinsame Prüfung der Lohnabgaben über die Jahre 2003 bis 2007 statt. Dabei vertrat die Prüferin die Ansicht, dass die Bezüge des zu 75% an der BW beteiligten Gesellschafter Geschäftsführers, der Einkünfte nach § 22 Abs. 2 Z 2, 2. Teilstrich EStG erziele, dem Dienstgeberbeitrag, dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und der Kommunalsteuer unterliege. Nach § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 geltenden Fassung sei der Gesellschafter Geschäftsführer als Dienstnehmer zu behandeln.

Das FA folgte dieser Auffassung und setzte in der Folge mit Abgabenbescheiden vom 17. Juli 2008 den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2003, 2004, 2005 und 2006 fest.

Gegen diese Bescheide er hob die BW durch ihren vormaligen Gesellschafter Geschäftsführer fristgerecht Berufung und führte im Wesentlichen aus, dieser sei 75% Gesellschafter der BW und daher nicht Dienstnehmer dieser Gesellschaft im Sinne der angeführten Rechtsvorschriften. Er trage als Gesellschafter und als Geschäftsführer das volle Unternehmerwagnis. Da keine Dienstnehmer beschäftigt würden, hänge der Erfolg nur von seiner Tüchtigkeit, seinem Fleiß und seiner Geschicklichkeit ab. Die verrechneten Honorare beträfen auch ausschließlich die Arbeitsleistung des Gesellschafter Geschäftsführers. Es lägen daher bei seinen Einkünften im Sinne des § 22 Abs. 2 Z 2, 2. Teilstrich EStG nicht alle sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 41 Abs. 2 vor.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 25. August 2008 wies das FA die Berufung als unbegründet ab und führte dazu aus, dass der VwGH in seinen Entscheidungen zu der Dienstnehmereigenschaft von mehrheitlich beteiligten Gesellschafter Geschäftsführern primär auf die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes abstelle. Dafür spräche eine kontinuierliche über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung.

Darauf beantragte die BW durch ihren vormaligen Gesellschafter Geschäftsführer fristgerecht die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte darin ergänzend aus, dass die zu beurteilenden „anderen Merkmale des Dienstverhältnisses“ nur unter der Bedingung der Weisungsgebundenheit Bedeutung haben könnten. Bei einer 75% Beteiligung sei ein Geschäftsführer als Unternehmer und nicht als Dienstnehmer zu betrachten, da die typischerweise nur dem Arbeitgeber gegebenen Einfluss und Informationsmöglichkeiten das Vorliegen der Dienstnehmereigenschaft ausschließen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der in der Folge dargestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem Vorbringen der Parteien im bisherigen Verfahren und dem Inhalt der Verwaltungsakten und ist, soweit nicht im Folgenden angeführt, von den Parteien des Verfahrens unbestritten.

Die BW beschäftigte in den Jahren 2003 bis 2008 keine Dienstnehmer. Für die BW wurde in diesen Jahren nur ihr Geschäftsführer tätig, der im Streitzeitraum auch 75% der Anteile hielt. Die Entlohnung erfolgte in den Jahren 2003 bis 2006 mittels gleichbleibendem Geschäftsführerbezug in Höhe von € 26.162,22 p.a. Die Geschäftsführungsvergütung wurde einmal jährlich eingebucht. Der Gesellschafter Geschäftsführer entnahm auf diesen Geschäftsführerbezug monatlich Barbeträge, die zu Lasten seine Verrechnungskontos gebucht wurden.

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die Einkünfte aus der Tätigkeit des Geschäftsführers, die bei ihm als Einkünfte im Sinne des § 22 Abs. 2 Z 2, 2. Teilstrich EStG 1988 qualifiziert wurden, als Einkünfte eines Dienstnehmers im Sinne im Sinne des § 41 Abs. 2 FLAG zu behandeln sind, und somit zur Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages sowie des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag berechtigen.

Gemäß § 22 Abs. 2 Z 2, 2. Teilstrich EStG 1988 sind Einkünfte aus sonstiger selbständiger Tätigkeit ... die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für Ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt.

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 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 § 41 Abs. 1 FLAG haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Gemäß § 41 Abs. 2 FLAG in der in den Streitjahren geltenden Fassung sind Dienstnehmer Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG in der in den Streitjahren geltenden Fassung 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 gesetzlich Grundlage für die Erhebung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag findet sich in § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes (WKG).

Das FA hat bereits in der Berufungsvorentscheidung ausführlich dargelegt, warum es zu der Ansicht gelangt war, dass im gegenständlichen Fall ein Dienstverhältnis im Sinne der Bestimmungen des FLAG vorgelegen ist und hat dies im Wesentlichen mit der Eingliederung des Gesellschafter Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der BW begründet.

Die BW wandte dagegen ein, dass bei der bestehenden Gesellschafterstruktur und den daraus resultierenden Einflussmöglichkeiten ein Geschäftsführer als Arbeitgeber gesehen werden müsse. Da die BW dabei aber den Ausführungen des FA nicht entgegentreten, wonach die

länger dauernde Erfüllung der Aufgaben des Geschäftsführers klar für die Eingliederung in den Organismus der Gesellschaft spreche, muss das oben angeführte Argument als rechtliche Qualifikation und nicht als Vorbringen neuer Sachverhaltselemente verstanden werden.

Mit dieser Rechtsansicht steht die BW aber in Widerspruch mit den Rechtsmeinungen der Höchstgerichte. So hat der VfGH in seinem Erkenntnis vom 1.3. 2001 ausführlich dargestellt, dass die vom BW vertretene Ansicht, wonach die Weisungsgebundenheit Grundvoraussetzung dafür sei, dass die weiteren Dienstnehmermerkmale von Bedeutung seien, vom VwGH nicht geteilt wird, sondern die Eingliederung in den wirtschaftlichen Organismus der BW ein eigenständiges und entscheidungswesentliches Argument für die Dienstnehmereigenschaft darstellt, neben der noch das Kriterium des Unternehmerwagnisses von Bedeutung ist, während das Kriterium der Weisungsgebundenheit als Merkmal eines Dienstverhältnisses in den Hintergrund treten oder sogar gänzlich fehlen kann (VfGH vom 1.3. 2001 G 109/00 mwN)

Somit ist zunächst zu untersuchen, ob diese Eingliederung des Geschäftsführers in den wirtschaftlichen Organismus der BW vorliegt. Diese ist – wie das FA zutreffend ausgeführt hat – gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus der BW bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss (vgl. Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, § 19 Anm. 72f).

Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für eine derartige Eingliederung (so zB VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018 mwN). Die entscheidende Eingliederung eines Gesellschafter Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft erfolgt durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird. (So auch UFS Salzburg, RV/0476-S/09 mwN)

Der BW war über die Streitjahre einziges für die Gesellschaft handelndes Organ und somit die einzige, auf Dauer zur Verfügung stehende Person, die den Unternehmenszweck der BW verwirklichen konnte. Der UFS hat daher keine Bedenken, der Ansicht des FA zu folgen, wonach die für ein Dienstverhältnis im Sinne der obzitierten Bestimmungen notwendige Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der BW vorliegt.

Die BW bringt weiters vor, dass der Geschäftsführer auch deswegen nicht als Dienstnehmer anzusehen sei, da ihn ein Unternehmerwagnis getroffen habe.

Dazu ist festzuhalten, dass das für eine selbständige Tätigkeit typische Unternehmerwagnis darin besteht, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit

sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend zu gestalten.

Ein Dienstverhältnis liegt dagegen vor, wenn der Verpflichtung des Arbeitnehmers, dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft (laufend) zur Verfügung zu stellen, die Verpflichtung des Arbeitgebers gegenübersteht, dem Arbeitnehmer einen vom Erfolg unabhängigen Lohn zu bezahlen (VwGH 2.9.2009, 2005/15/0143). Für die Frage nach dem Bestehen eines Dienstverhältnisses kommt es nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung an. Vielmehr sind die tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen entscheidend (vgl. VwGH 3.8.2004, 2000/13/0046 sowie VwGH 28.6.2006, 2002/13/0175). Bei im Außendienst beschäftigten und bei höher qualifizierten Angestellten schließt eine weitgehende zeitliche Ungebundenheit ein Dienstverhältnis nicht aus (Doralt, EStG, § 47 Tz 50 mwN).

Aus den vorliegenden Unterlagen ergibt sich, dass der Geschäftsführungsbezug über die Jahre unverändert geblieben ist und unabhängig von den Ergebnissen der Gesellschaft ausbezahlt wurde. Ausgabenseitig wurden keine Kosten angeführt, für die der Geschäftsführer hätte aufkommen müssen.

Der UFS kann somit kein von der BW dargestelltes Unternehmerwagnis erkennen, vielmehr spricht auch die Art der Entlohnung wiederum für ein Dienstverhältnis.

Dass der Gesellschafter Geschäftsführer seine Funktion anders sieht und sich gleichsam als Unternehmer versteht, ist aus seiner subjektiven Sicht in einem „Einmannbetrieb“, den er wirtschaftlich und rechtlich dominiert, verständlich. Dies ändert jedoch für den UFS nichts daran, dass die wirtschaftliche Eingliederung nach Maßgabe der vom VwGH aufgestellten Kriterien vorliegt und für sich bereits die Dienstnehmereigenschaft des Geschäftsführers der BW bedingt und diese Sicht durch das Fehlen eines Unternehmerwagnisses, das sich einnahmenseitig aus der Form der Entlohnung und ausgabenseitig aus dem Fehlen eines Kostenrisikos ergibt, noch bestätigt wird.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Salzburg, am 10. August 2011