



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vom 30. Juni 2006 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln vom 19. Juni 2006 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum 2002 bis 2005 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben stellte der Prüfer fest, dass für die Bezüge des mit 25 % an der Berufungswerberin beteiligten Geschäftsführers kein DB und DZ abgeführt wurde. Das Finanzamt erließ daraufhin die nunmehr angefochtenen Bescheide.

In der dagegen erhobenen Berufung wird eingewendet, dass es sich bei der zugrunde liegenden Bemessungsgrundlage um Honorarzahlungen an den Geschäftsführer und 25%-Gesellschafter handeln würde. Diese würden dann den vorgeschriebenen Beiträgen unterliegen, wenn die Beteiligung alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisen würden. Dies sei im Fall des Geschäftsführers jedoch keineswegs der Fall. Der Geschäftsführer unterlag und unterliege mit seinen Bezügen einem vollen Unternehmerrisiko. Die Tätigkeit des Geschäftsführers sei von der Arbeitsumgebung her eine freie Tätigkeit und nicht in das Unternehmen eingegliedert, da er in seinen eigenen Arbeitsräumen und mit seiner eigenen Infrastruktur arbeiten würde. Er sei nicht weisungsgebunden, könne Aufträge annehmen oder ablehnen und könne seinen Arbeitsablauf frei einteilen. Man ersehe daraus, dass das Merkmal

eines Dienstverhältnisses keineswegs gegeben war. Die Vorschreibung des DB und DZ sei daher zu Unrecht erfolgt.

Gleichzeitig wird ein Gedächtnisprotokoll vom 22.6.2006 die Jahre 2002 und 2003 betreffend vorgelegt. Das jährliche Honorar des Gesellschafter-Geschäftsführers werde mit etwa 60 % des jährlichen Umsatzerlöses festgelegt. Der Gesellschafter-Geschäftsführer übe seine Tätigkeit in seinen eigenen Räumlichkeiten und mit seiner eigenen Infrastruktur aus. Er könne sich seinen Arbeitsablauf frei einteilen, könne Aufträge annehmen oder ablehnen und unterliege keinen Weisungen durch die Generalversammlung. Für die Versteuerung und die Sozialversicherung habe er selbst zu sorgen. Ab 1.1.2004 werde auf Grund des Wegfalls eines Wartungsvertrages das jährliche Honorar auf etwa 14 % des jährlichen Umsatzerlöses herabgesetzt.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung argumentiert das Finanzamt, dass im vorliegenden Fall das Vorhandensein von Gesellschaftern als stille Autorität der Generalversammlung ausreichen würde, um den GesmbH-Geschäftsführer als weisungsunterworfen anzusehen. Den Geschäftsführer treffe nur das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen aus der Umsatzentwicklung. Ohne schriftlichen Vertrag könne ein freies Dienstverhältnis nicht dokumentiert und anerkannt werden.

Im Vorlageantrag wird wiederholt auf das erhebliche unternehmerische Risiko, das der Geschäftsführer zu tragen habe, hingewiesen. Eine Weisungsunterworfenheit unter die Gesellschafter sei nicht gegeben. Die Gesellschafter hätten keinen Einfluss auf das tägliche Geschäft gehabt. Einzig die Abberufung des Geschäftsführers durch die Mehrheit der Gesellschafter wäre möglich gewesen, daraus könne aber keine Weisungsgebundenheit abgeleitet werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 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. Ein Dienstverhältnis ist weiters dann anzunehmen, wenn bei einer Person, die an einer Kapitalgesellschaft nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 beteiligt ist, die Voraussetzungen des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b vorliegen.

Gem. § 22 Z 2 Teilstrich 2 2. Satz EStG 1988 ist eine Person dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt.

Gem. § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn): Bezüge und Vorteile von Personen, die an Kapitalgesellschaften nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 beteiligt sind, auch dann, wenn bei einer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisenden Beschäftigung die Verpflichtung, den Weisungen eines anderen zu folgen, auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmung fehlt.

In dem oben zitierten § 47 Abs. 2 EStG 1988 werden die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers oder das Vorliegen der Weisungsgebundenheit als Voraussetzungen für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses genannt. Den von der Berufungswerberin in ihrer Begründung dargelegten Ausführungen, wonach diese Merkmale nicht vorliegen würden, kann sich der UFS aus folgenden Gründen nicht anschließen:

Der VwGH geht bei der Eingliederung von Geschäftsführern in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers (der Gesellschaft) von einem funktionalen Verständnis aus. Demnach wird die Eingliederung durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt 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 (z.B. VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018). Durch eine kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung ist das Merkmal der Eingliederung des Gesellschafter-Geschäftsführers zweifelsfrei hergestellt (VwGH 26.1.2006, 2005/15/0152). Da der gegenständliche Gesellschafter-Geschäftsführer die Berufungswerberin laut Firmenbuch seit 6.7.2002 selbständig vertreten hat, ist bereits aus diesem Grund von einer Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Berufungswerberin einzugehen.

Was die neben dem eindeutig vorliegenden Kriterium der Eingliederung, nach Auffassung der Berufungswerberin, fehlende Weisungsgebundenheit betrifft hat der VwGH ausgesprochen, dass, von seltenen Ausnahmen abgesehen, auch bezüglich einer Beteiligung von 25% entscheidend ist, ob der Geschäftsführer in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist (z. B. VwGH 26.7.2007, 2007/15/0095). Der vom VwGH genannte seltene Ausnahmefall liegt nach dem Verständnis des UFS beim gegenständlichen Geschäftsführer nicht vor, da einerseits die Eingliederung des Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der Berufungswerberin nach den vorangegangenen Ausführungen zweifelsfrei gegeben ist und andererseits sich beim gegenständlichen Gesellschafter-Geschäftsführer die Problematik, dass er keinem "fremden" Willen unterliegen und daher die Geschäftsführung nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses ausüben könne, nämlich von

vornherein nicht stellt, da er zu weniger als 50%, konkret mit 25%, an der Gesellschaft beteiligt ist und über keine Sperrminorität verfügt (vgl. VwGH 9. Dezember 1980, 1666, 2223, 2224/79). Die Erstellung eines Gedächtnisprotokolls reicht nach Ansicht des UFS für die Begründung einer Sperrminorität, noch dazu für vergangene Zeiträume, im gesellschaftsrechtlichen Sinn nicht aus.

Im Vorlageantrag argumentiert die Berufungswerberin damit, dass die Gesellschafter zusammengefasst keinen Einfluss auf das tägliche Geschäft gehabt hätten, erkennt jedoch, dass die Abberufung des Geschäftsführers durch die Mehrheit der Gesellschafter möglich gewesen wäre. Wenn die anderen (beherrschenden) Gesellschafter und damit die Generalversammlung auf das tägliche Geschäft keinen Einfluss hatten, so spricht dies nicht gegen eine nichtselbständige Tätigkeit, da einerseits der Gesellschafter-Geschäftsführer unbestritten mit seiner Tätigkeit den Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken auf ihrem Betätigungsfeld, verwirklicht hat und andererseits insbesondere bei höher qualifizierten Leistungen die Weisungsgebundenheit in Bezug auf Art und Inhalt der ausgeübten Tätigkeit in den Hintergrund tritt (VwGH 17.5.1989, 85/13/0110). Bei leitenden Angestellten reicht es aus, wenn sich die Weisungsgebundenheit auf die grundsätzliche Erfüllung der Leitungsaufgaben beschränkt, ohne den Arbeitsablauf detailliert zu regeln (vgl VwGH 25.10.1994, 90/14/0184). Eine weitgehende Entscheidungsfreiheit steht bei leitenden Angestellten einem Dienstverhältnis nicht entgegen (VwGH 30.11.1993, 89/14/0300, zitiert in Doralt, Kommentar EStG, Tz 34 zu § 47). Damit ist der Gesellschafter-Geschäftsführer mit seiner gesamten Tätigkeit, auch wenn es durch die Generalversammlung zu keinen Weisungen das tägliche Geschäft betreffend gekommen ist, eindeutig weisungsgebunden.

Bezüglich des behaupteten Unternehmerrisikos des Gesellschafter-Geschäftsführers ist darauf hinzuweisen, dass bereits nach den in § 47 Abs. 2 EStG 1988 angeführten Merkmalen eindeutig von einer nichtselbstständigen Tätigkeit ausgegangen werden muss. Lediglich in jenen Fällen, in denen die im Gesetz festgeschriebenen Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach der Judikatur des VwGH auf die weiteren von der Rechtsprechung erarbeiteten Abgrenzungskriterien (insbesondere fehlendes Unternehmerrisiko) Bedacht zu nehmen. Die Beurteilung des Vorliegens eines Unternehmerrisikos ist daher von untergeordneter Bedeutung und nicht entscheidungswesentlich.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 28. August 2009