



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vom 15. März 2006 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 30. Jänner 2006 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum 2001 bis 2004 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer Lohnabgabenprüfung stellte der Prüfer fest, dass für die Bezüge des mit 95 % an der Berufungswerberin beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers kein DB und DZ berechnet und abgeführt wurde. Im Bericht über das Ergebnis der Lohnsteuerprüfung führte der Prüfer aus, dass auf Grund der Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers sich das Bild eines leitenden Angestellten (Eingliederung in die betriebliche Organisation, Benützung von Arbeitsräumen und –mitteln der Gesellschaft, Personalanweisung und –überwachung) ergeben würde. Die Entlohnung erfolge in unregelmäßigen Zahlungen, die auf das ganze Jahr aufgeteilt seien. Ein schriftlicher Werkvertrag sei nicht erstellt worden. Seitens des Steuerberaters sei der Einwand vorgebracht worden, dass der Geschäftsführer auch manuelle Tätigkeiten erledigen würde, die mit der Aufgabe der Geschäftsführung nichts zu tun hätten. Allenfalls wäre im Schätzungswege eine Aufteilung vorzunehmen. Nach gültiger Rechtsprechung seien die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von der Kapitalgesellschaft an den wesentlich beteiligten Geschäftsführer für seine sonst (mit Ausnahme der Weisungsgebundenheit) alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs2

EStG 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt werden würden, der DB-Bemessung zuzurechnen.

In der dagegen erhobenen Berufung wird vorgebracht, dass eine Weisungsgebundenheit gegenüber der Generalversammlung nicht möglich sein könne, insbesondere, wenn der Geschäftsführer aufgrund seiner Beteiligung von 95 % in der Lage sei, Beschlüsse der Generalsversammlung nicht nur zu verhindern, sondern selbst zu treffen.

Eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers sei nicht gegeben, da keine Unterwerfung in die betrieblichen Ordnungsvorschriften (Regelung der Arbeitstage, der Arbeitszeit, der Arbeitspausen, der Abrechnung und der Auszahlung des Entgelts), keine Unterwerfung unter die betriebliche Kontrolle (Überwachung der Arbeit durch den Dienstgeber oder Aufsichtspersonal) und keine disziplinäre Verantwortlichkeit gegeben sei (Dienstnehmerermahnung bis zur Entlassung). Es gebe keine Regelung über den Urlaubs- und Krankheitsfall und habe der Geschäftsführer keinen Anspruch auf eine Abfertigung. Auch für die Organisation und Zeiteinteilung habe der Geschäftsführer selbst zu sorgen.

Weiters wird ausgeführt, dass sich der Geschäftsführer jederzeit vertreten lassen könne und ein Unternehmerrisiko tragen würde. Eine Geschäftsführervergütung würde nur ausbezahlt werden, wenn dies die Ertragslage zulassen würde. Die Berufungswerberin vertritt im Hinblick auf manuelle, projektbezogene und künstlerische Tätigkeiten, die mit den Geschäftsführeragenden nichts zu tun hätten, die Meinung, dass deshalb eine Trennung der Einnahmen des Geschäftsführers vorzunehmen sei. Nicht Gegenstand der Berufung sei die „Normale Entlohnung“ des Geschäftsführers für seine Geschäftsführertätigkeit bei der Berufungswerberin. Die Aufteilung müsse so vorgenommen werden, dass maximal 40 % seiner Einnahmen als Geschäftsführervergütung für die Berufungswerberin zu werten sei. Diese Aufteilung sei vom Geschäftsführer im Schätzungswege ermittelt worden. Die Tätigkeit des Geschäftsführers für die Berufungswerberin bestehe hauptsächlich darin, dass er entsprechende Abrechnungen durchführen, die wichtigsten Telefonate und den Schriftverkehr abwickeln und das Personal koordinieren und überwachen würde.

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung zur Entscheidung an den UFS vor.

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 BGBI. 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 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.

Die Verpflichtung den DZ abzuführen gründet sich ab dem Jahr 1999 auf § 122 Abs. 7 und 8 WKG 98.

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 der 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, 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 11.12.2000 selbstständig. Nach der oben dargestellten Rechtsprechung spricht diese kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung für die Eingliederung, unabhängig davon, ob durch die Führung des Unternehmens oder durch operatives Wirken. Aber auch die in der Berufung geschilderten Tätigkeiten des Geschäftsführers für die Berufungswerberin, die hauptsächlich darin bestehen, dass er entsprechende Abrechnungen durchführt, die wichtigsten Telefonate und den Schriftverkehr abwickelt und das Personal koordiniert und überwacht, bedingt eine nicht unbeträchtliche Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Berufungswerberin.

Eine Aufteilung der Bezüge an den Geschäftsführer in solche aus der Geschäftsführertätigkeit und in solche aus dem operativen Bereich (manuelle, projektbezogene und künstlerische Arbeiten) kommt schon nach dem Wortlaut des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht in Frage, da nach dieser Bestimmung 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. Es ist daher nicht entscheidend, welche Tätigkeiten der wesentlich Beteiligte ausübt, sondern dass er für die Gesellschaft tätig wird und ein Entgelt von der Gesellschaft bezieht.

Hinsichtlich der weiteren Argumentation wird auf das in diesem Zusammenhang ergangene 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.

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 als Dienstnehmer anzusehen war. Dies löste die Pflicht aus, von den gesamten an den Geschäftsführer vergüteten Bezügen den DB und den DZ abzuführen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 4. September 2008