



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., W., P-Straße, vertreten durch Mag. Ing. Johann Wally, 1200 Wien, Hirschvogelgasse 7/15, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2004 bis 2009 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Zuge von bei der berufungswerbenden Gesellschaft (Bw.) durchgeführten Lohnsteuerprüfungen ergingen Abgabenbescheide gemäß [§ 201 BAO](#) betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für 2004 bis 2009. Die Bemessungsgrundlagen wurden unter Einbeziehung der Bezüge des wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers sowie der von der Bw. getragenen Beiträge zur gewerblichen Sozialversicherung und der auf die Privatnutzung der Kraftfahrzeuge entfallenden Beträge ermittelt.

In den dagegen fristgerecht eingebrachten Berufungen brachte der steuerliche Vertreter der Bw. vor, Herr AD sei handelsrechtlicher Geschäftsführer der Bw. und mit 75% beteiligt. Seine Haupttätigkeit liege aber im Immobiliengewerbe. Er führe als vollhaftender Geschäftsführer mittlerweile sieben Firmen im Immobilienbereich. Die Führung der laufenden Geschäfte der

Bw. liege in den Händen von Frau D und von Frau P. Die Tätigkeit von Herrn AD bestehe in gelegentlichen Verhandlungen mit Banken, um Geschäftsbeziehungen zu erhalten. Er sei aber nicht in den Betrieb der Bw. eingegliedert, erhalte keine regelmäßigen Bezüge, sei nicht weisungsgebunden und sei an keine regelmäßige Arbeitszeit gebunden.

Die Berufungen wurden mit Berufungsvorentscheidungen als unbegründet abgewiesen. Eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung werde gemäß [§ 18 Abs. 1 GmbHG](#) durch die Geschäftsführer organschaftlich vertreten. Diese organschaftliche Vertretungsbefugnis sei nicht übertragbar. Der Geschäftsführer habe als organschaftlicher Vertreter die Gesellschaft nach außen zu vertreten, was eine Eingliederung des Geschäftsführers in den wirtschaftlichen Organismus der Gesellschaft bedeute. Daneben könne die rechtsgeschäftliche Vertretung der Gesellschaft einem Prokuristen übertragen werden, was aber die organschaftliche Vertretungspflicht des Geschäftsführers weder aufhebe noch einschränke. Auf Grund der Eingliederung in den wirtschaftlichen Organismus des Unternehmens und der laufend ausbezahlten Geschäftsführerbezüge sei die Vorschreibung des Dienstgeberbeitrags und Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag zu Recht erfolgt.

Dagegen richten sich die fristgerecht eingebrachten Vorlageanträge der Bw..

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Behörde legt ihrer Entscheidung folgenden Sachverhalt zu Grunde:

Herr AD ist an der Bw. zu 75% beteiligt und nimmt die Agenden der Geschäftsführung laut Firmenbuchauszug seit 30. November 1994 wahr. Seine Gattin, Frau E D, ist seit 4.10.2004 Prokuristin.

Gemäß § 2 des Gesellschaftsvertrages vom 7. November 1994 ist der Gegenstand der Gesellschaft ua die Ausübung der Gewerbe der Personalkreditvermittler, der Immobilienmakler, der Versicherungsmakler, der Betrieb eines Werbeberatungsunternehmens und die Beteiligung an anderen Unternehmen.

Laut § 7 des Gesellschaftsvertrages vom 7. November 1994 erfolgt die Vertretung der Gesellschaft, die Firmenzeichnung sowie die Abgabe von Willenserklärungen, solange nur ein Geschäftsführer bestellt ist, durch diesen selbständig; sind aber zwei oder mehrere Geschäftsführer bestellt, durch je zwei Geschäftsführer gemeinsam oder gemeinsam mit einem Prokuristen....

Der Geschäftsführer erteilte am 2.3.1996 seiner nunmehrigen Gattin E D eine Generalvollmacht, die sie berechtigt, über sämtliche Konten alleine zu verfügen, Kredite

alleine aufzunehmen, Konten zu eröffnen und alle für die Betriebsführung notwendigen geschäftlichen Handlungen alleine zu tätigen sowie die steuerlichen Belange zu regeln, Warenbestellungen durchzuführen und Kooperationsverträge mit Banken und Versicherungen abzuschließen.

Die Tätigkeit des Geschäftsführers besteht in gelegentlichen Verhandlungen mit Banken. Seine Haupttätigkeit liegt im Immobiliengewerbe. Er führt als vollhaftender Geschäftsführer sieben Firmen im Immobilienbereich.

Der Geschäftsführer erhielt in den Jahren 2004 bis 2009 Bezüge in folgender Höhe:

2004	2005	2006	2007	2008	2009
40.000,00 €	66.000,00 €	60.000,00 €	20.000,00 €	121.481,17 €	70.000,00 €

Die Beiträge zur gewerblichen Sozialversicherung wurden von der Bw. in folgender Höhe übernommen:

2004	2005	2006	2007	2008	2009
5.363,13 €	5.129,32 €	2.553,00 €	5.386,21 €	644,13 €	0,00 €

Der Geschäftsführer nutzte das im Betriebsvermögen befindliche Fahrzeug auch für private Fahrten.

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die Feststellungen im Rahmen der Lohnsteuerprüfungen, auf die im Akt befindlichen Unterlagen, auf die Daten der Gewinn- und Verlustrechnungen, ist insoweit unstrittig und war rechtlich wie folgt zu beurteilen:

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 geltenden Fassung [BGBI. Nr. 818/1993](#) 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](#).

Gemäß [§ 41 Abs. 3 FLAG 1967](#) idF [BGBI. Nr. 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 iSd [§ 22 Z 2 EStG 1988](#).

Die gesetzliche Grundlage für die Erhebung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes ([WKG](#)).

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Judikatur ausführt, sind [§ 41 Abs. 2 und 3 FLAG 1967](#) dahingehend auszulegen, dass der Verweis auf [§ 22 Z 2 EStG 1988](#) lediglich Teilstrich 2 der letztgenannten gesetzlichen Bestimmung erfasst.

Unter Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit gemäß [§ 22 Z 2 EStG 1988](#) fallen (neben anderen taxativ aufgezählten Einkünften) gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 leg. cit. 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. Die Beteiligung durch Vermittlung eines Treuhänders oder einer Gesellschaft steht einer unmittelbaren Beteiligung gleich. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind auch die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die für eine ehemalige Tätigkeit einer Person gewährt werden, die in einem Zeitraum von zehn Jahren vor Beendigung ihrer Tätigkeit durch mehr als die Hälfte des Zeitraumes ihrer Tätigkeit wesentlich beteiligt war.

Die Bestimmung des [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#), auf welche die Vorschrift des § 22 Z 2 Teilstrich 2 leg. cit. zur Umschreibung der Merkmale eines Dienstverhältnisses verweist, normiert in ihrem ersten Satz, dass ein Dienstverhältnis vorliegt, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Der zweite Satz des [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#) umschreibt die Tatbestandsvoraussetzung des ersten Satzes dahin, dass der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft dann schuldet, 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.

In Abkehr von seiner früheren Rechtsprechung hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 10. November 2004, 2003/13/0018, durch einen verstärkten Senat ausgesprochen, dass bei der Frage, ob Einkünfte nach [§ 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988](#) erzielt werden, entscheidende Bedeutung dem Umstand zukommt, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist. Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen eines Unternehmerrisikos oder einer als "laufend" zu erkennenden Lohnzahlung, kann nur in solchen Fällen Bedeutung zukommen, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes nicht klar zu erkennen wäre.

Die Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft hat der Verwaltungsgerichtshof in einem funktionalen Verständnis dieses Begriffes mit einer auf Dauer angelegten kontinuierlichen Leistung des Gesellschafters entweder in der Geschäftsführung oder im operativen Bereich der Gesellschaft als verwirklicht angesehen.

Vor dem Hintergrund des vom Verwaltungsgerichtshof vertretenen funktionalen Verständnisses vom Begriff der Eingliederung in den Organismus des Betriebes wird durch die vom Gesellschafter im Interesse der Bw. verrichteten Tätigkeiten, die oben näher aufgelistet sind, das Merkmal der Eingliederung verwirklicht. Die Tatsache, dass der Gesellschafter als vollhaftender Geschäftsführer sieben Firmen im Immobilienbereich führt, steht der Eingliederung des Geschäftsführers in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft ebensowenig entgegen wie die Tatsache, dass der Geschäftsführer viele seiner Aufgaben delegierte. Einerseits übernehmen auch im Spitzenmanagement tätige Fremdgeschäftsführer, die Dienstnehmer sind, häufig weitere Funktionen, wenn sich ihre Dienstgeber nicht dagegen aussprechen, und andererseits stellt die Delegierung von Arbeit und die Heranziehung von Hilfskräften durch leitendes Führungspersonal nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes keine unübliche Vorgangsweise dar (VwGH 28.4.2004, [2004/14/0009](#)). Es steht der Eingliederung nicht entgegen, wenn sich leitende Angestellte, insbesondere Geschäftsführer, bei bestimmten Verrichtungen vertreten lassen. Die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegierung von bestimmten Aufgaben gehört zu den Merkmalen, die vor dem Hintergrund der Weisungsungebundenheit ihre Indizwirkung bei der Bestimmung des durch eine Mehrzahl von Merkmalen gezeichneten Typusbegriffes des steuerlichen Dienstverhältnisses verlieren.

Dem Einwand der Bw., der Geschäftsführer sei nicht in den Betrieb eingegliedert, weil die Führung der laufenden Geschäfte nicht in seinen Händen, sondern in den Händen von Frau E P liege, ist entgegenzuhalten, dass der Geschäftsführer ein notwendiges Vertretungsorgan der GmbH ist und seine Vertretungsmacht eine ausschließliche ist. Dementsprechend ist die Übertragung von Organbefugnissen unzulässig. Zulässig ist lediglich die Erteilung einer rechtsgeschäftlichen Generalvollmacht (siehe Reich-Rohrwig, GmbH-Recht I² (1997), Rz 2/191 und Rz 2/192). Die Erteilung einer rechtsgeschäftlichen Generalvollmacht hat aber keinen Einfluss auf die organschaftliche Vertretungsmacht. Die durch die organschaftliche Vertretungsmacht bewirkte Eingliederung des Geschäftsführers in den Betrieb der Gesellschaft kann durch eine rechtsgeschäftliche Generalvollmacht nicht aufgehoben werden.

Die Abgabenfestsetzungen für die Jahre 2004 bis 2009 unter Einbeziehung der Geschäftsführerbezüge, der von der Gesellschaft getragenen Beiträge zur gewerblichen Sozialversicherung sowie des auf die Privatnutzung des sich im Betriebsvermögen befindlichen Pkw entfallenden Aufwandes erfolgte damit zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 28. März 2012