



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Erwin Csaszar und die weiteren Mitglieder Hofrat Mag. Kurt Lorenz, Mag. Bruno Sundl und Mag. Walter Zapfl, im Beisein der Schriftführerin Dagmar Brus, über die Berufung der Bw., vertreten durch StB, vom 8. Juni 2000, gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt, vertreten durch Herrn Bea, vom 3. Mai 2000, betreffend die Festsetzung von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und von Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum vom 1. Jänner 1994 bis 31. Dezember 1998, nach der am 14. November 2006 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Anlässlich der bei der Berufungswerberin durchgeführten Lohnsteuer-Außenprüfung stellte das prüfende Organ fest, dass die Bezüge der beiden zu je 50 v. H. an der Gesellschaft beteiligten Geschäftsführer seiner Ansicht nach zu Unrecht nicht in die Bemessungsgrundlagen für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) einbezogen worden waren. Auf Grundlage dieser Feststellung ermittelte er eine Nachforderung an DB in der Höhe von insgesamt 255.249,00 ATS und eine Nachforderung an DZ in der Höhe von insgesamt 29.179,00 ATS.

Das Finanzamt schloss sich der Auffassung des Prüfers an und setzte mit Bescheiden vom 3. Mai 2000 Abgabennachforderungen in der vom Prüfer errechneten Höhe fest.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung vertritt die Berufungswerberin im Wesentlichen die Auffassung, es sei *„ausgeschlossen, dass die Betätigungen von ... für die ... Ges. m. b. H. auch nur, wie vom Verwaltungsgerichtshof gefordert, dem Gesamtbild der Verhältnisse nach alle sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisen.“* Dies vor allem mit Hinweisen auf die Tatsache, dass die beiden Geschäftsführer befugt seien, ihre Arbeitszeit nach eigenem Willen zu gestalten, dass sie nicht über schriftliche Anstellungsverträge verfügten, die sie zur Einhaltung der Kriterien eines Dienstverhältnisses verpflichten würden, dass laufende Lohnzahlungen fehlten und kein Anspruch auf Urlaub und Abfertigung sowie auf Entgeltleistungen im Krankheitsfall bestand, und dass, auf Grund näher geschilderter Umstände, Unternehmerrisiko bestanden habe.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 13. Februar 2006 hat das Finanzamt die Berufung mit eingehender Begründung abgewiesen. Sie gilt jedoch zufolge des fristgerecht eingebrachten Vorlageantrages wiederum als unerledigt. Im Schriftsatz vom 13. März 2006 weist die Berufungswerberin abermals auf die ihrer Meinung nach fehlenden Merkmale eines Dienstverhältnisses, insbesondere auf das auf Grund näher geschilderter Umstände vorliegende Unternehmerwagnis der beiden Gesellschafter, hin.

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. 7 und 8 Handelskammergesetz, idF BGBl. Nr. 661/1994.

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 Rechtsprechung 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 die beiden wesentlich beteiligten Gesellschafter die Gesellschaft seit 30. Dezember 1980 als selbstständige (handelsrechtliche) Geschäftsführer vertreten. Der weitere Zuständigkeitsbereich der Geschäftsführerin wird in der Berufungsschrift „*mit der Leitung des Firmenstandortes in ...*“ bezeichnet und der Geschäftsführer wird als „*für den Außendienst zuständig*“ genannt. Auf Grund dieser jahrelangen Tätigkeit als Geschäftsführer ist die Eingliederung der Gesellschafter 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 der Geschäftsführer verwirklicht wird, jedenfalls als gegeben anzunehmen.

Im Erkenntnis vom 1.3.2001, G 109/00, hat der Verfassungsgerichtshof darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis wären, im Falle der, auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführenden, Weisungsungebundenheit 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 Unterworfensein 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. Auf die aufwendigen Ausführungen der Berufungswerberin dazu braucht daher nicht näher eingegangen zu werden.

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), sodass sich der unabhängige Finanzsenat auch mit dieser Frage im gegenständlichen Verfahren nicht näher auseinanderzusetzen braucht.

Im Ergebnis vertritt der unabhängige Finanzsenat die Auffassung, dass die Beschäftigung der beiden wesentlich beteiligten Gesellschafter mit Ausnahme der Weisungsgebundenheit sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist. Sie erzielten aus ihrer Beschäftigung für die Gesellschaft demnach Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988, weshalb sie 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 der beiden Geschäftsführer den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und in der Folge den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu entrichten.

Der Berufung konnte daher kein Erfolg beschieden sein.

Graz, am 14. November 2006