



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden, Hofrat Dr. Erwin Csaszar, und die weiteren Mitglieder, Hofrat Mag. Kurt Lorenz, Dr. Ingo-Jörg Kühnfels, Landarbeiterkammer Steiermark, und Mag. Walter Zapfl, Landwirtschaftskammer Steiermark, im Beisein der Schriftführerin Frau Dagmar Brus über die Berufungen der Bw, vom 28. Februar 2006 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 13. Februar 2006 für den Zeitraum 1999 bis 2003 betreffend die Nachforderung von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nach der am 1. Juni 2007 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer Lohnsteuerprüfung wurde festgestellt, dass für die laut Bericht des Prüfers vergüteten Bezüge an die im strittigen Zeitraum wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführerinnen kein Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) abgeführt wurde. In dem in den angefochtenen Bescheiden zur Begründung erhobenen Bericht des Prüfers wird ausgeführt, dass es nicht auf die Höhe der Beteiligung ankommen würde, sondern ob eine organisatorische Eingliederung, ein Unternehmerwagnis und eine laufende Entlohnung gegeben sei. Eine kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung

spreche für die Eingliederung. Ebenso sei die laufende Entlohnung der Gesellschafter-Geschäftsführer unter nicht ins Gewicht fallenden Schwankungen erfolgt.

In den dagegen erhobenen Berufungen wird auf die mit verstärktem Senat geänderte Rechtsprechung des VwGH vom 10.11.2004, 2003/13/0018, verwiesen, wonach für die Beurteilung der Dienstnehmereigenschaft bei wesentlich beteiligten Geschäftsführern ein einziges Merkmal genügen würde, nämlich die Eingliederung des Geschäftsführers in den betrieblichen Organismus des Unternehmens. Nach der früheren Rechtsprechung hätte es für die Annahme der Dienstnehmerähnlichkeit der Eingliederung in den betrieblichen Organismus des Unternehmens und dem Fehlen eines ins Gewicht fallenden Unternehmerrisikos bedurft. In der Folge wird dargelegt, dass die Schwankungsbreite bei einer der Geschäftsführerinnen zwischen dem besten und dem schlechtesten Jahr 100% betragen hätte. Nach der bis November 2004 gültigen Rechtsprechung wären die in Rede stehenden Geschäftsführerbezüge jedenfalls nicht dem DB unterlegen. Im vorliegenden Fall komme daher die Verordnung des Bundesministeriums für Finanzen betreffend Unbilligkeit der Einhebung im Sinne des § 236 BAO vom 20.12.2005 zur Anwendung. Danach liege eine sachliche Unbilligkeit insoweit vor, als die Geltendmachung des Abgabenanspruches von Rechtsauslegungen des VwGH abweichen würde, wenn im Vertrauen auf die betreffende Rechtsprechung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen gesetzt worden seien. Diese Situation liege im vorliegenden Fall unbestritten vor, wobei auch vom Prüfer im Zuge der Schlussbesprechung am 23.1.2006 eingeräumt worden sei, dass die DB-Pflicht eben im Hinblick auf die jüngste Rechtsprechung des VwGH bestehe. In eventu werde ersucht, die festgesetzten Abgaben, gestützt auf die erwähnte Verordnung, im Nachsichtswege abzuschreiben.

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 BGBl. 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 ab dem Jahr 1999 auf § 122 Abs. 7 und 8 WKG 98.

Wie der Verwaltungsgerichtshof seit den Erkenntnissen vom 18. September 1996, 96/15/0121, und vom 20. November 1996, 96/15/0094, in ständiger Rechtsprechung zu Recht erkennt, ist dem in § 22 Z 2 Teilstich 2 EStG 1988 enthaltenen Tatbestandsmerkmal "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" das Verständnis beizulegen, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses gegeben sein müssen. Dabei ist allerdings das Vorliegen der auf Grund des gesellschaftsrechtlichen Verhältnisses fehlenden Weisungsgebundenheit anzunehmen. Sodann ist zu beurteilen, ob die Voraussetzungen der Unselbständigkeit oder jene der Selbständigkeit im Vordergrund stehen.

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.

Wie die Berufungswerberin zutreffend in ihrer Berufung erwähnt, hat der VwGH 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.

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 VwGH 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 Betätigungsgebiet, 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).

Die gegenständlichen Gesellschafter-Geschäftsführerinnen vertreten die Berufungswerberin laut Firmenbuch seit 7.8.1997 selbstständig als handelsrechtliche Geschäftsführer, woraus die von der Berufungswerberin nicht konkret abgestrittene Eingliederung in den Organismus des Unternehmens der Berufungswerberin nach der oben dargelegten Definition jedenfalls klar erkennbar ist.

Die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerrisikos und der laufenden Entlohnung treten auf Grund der eindeutigen Erkennbarkeit der Eingliederung der Geschäftsführerinnen 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 der beiden Geschäftsführerinnen ungeachtet ihrer gleichzeitigen Eigenschaft als wesentlich beteiligte Gesellschafter alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufgewiesen hat. Die Gesellschafter-Geschäftsführerinnen erzielten aus der Geschäftsführertätigkeit demnach Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988, weshalb sie iSd Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG in der ab dem Jahr 1994 anzuwendenden Fassung Dienstnehmer waren. Dies löste die Pflicht aus, von den Bezügen der Geschäftsführer den DB und den DZ abzuführen.

Was den Antrag gemäß § 236 BAO betrifft, die festgesetzten Abgaben nach der Verordnung vom 20.12.2005 im Nachsichtswege abzuschreiben, wird darauf verwiesen, dass über den der Entscheidungspflicht nach § 311 BAO unterliegenden Nachsichtsantrag die Abgabenbehörde erster Instanz mit Bescheid zu entscheiden hat (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, Seite 2447, 3. Absatz).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 5. Juni 2007