



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vom 23. Juli 2004 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes Oststeiermark vom 9. Juli 2004 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 2002 bis 2003 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer Lohnsteuerprüfung stellte der Prüfer fest, dass für die Bezüge der wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführerin kein Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) und kein Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) abgeführt wurde. Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und begründete den angefochtenen Bescheid damit, dass die Geschäftsführerin seit Februar 2002 Alleingesellschafterin der Gesellschaft sei. Durch die Art ihrer Tätigkeit (kontinuierliche Geschäftsführung über einen bereits länger andauernden Zeitraum – insbesondere die Leitung des Ein- bzw. Verkaufs sowie das Personalwesens) sei die Geschäftsführerin entgegen des Punktes 3 der Vereinbarung (nicht datiert) sehr wohl in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens eingegliedert. Ein Unternehmerwagnis könne ebenfalls nicht erblickt werden, weil einerseits kein Verlust aus der Tätigkeit entstehen könne und andererseits durch die 100%-ige Beteiligung die Vereinbarung jederzeit in jede Richtung abgeändert werden könne, sodass jedes Risiko wegfallen würde. Ein weiteres Merkmal für das Bestehen eines Dienstverhältnisses sei die laufende Entlohnung

(a-conto-Zahlungen), die anlässlich der Erstellung des Jahresabschlusses endgültig bemessen werden würden.

In der dagegen fristgerecht erhobenen Berufung wird vorgebracht, dass die Berufungswerberin einen SPAR-Markt betreiben würde. Die Gesellschafter-Geschäftsführerin unterhalte mit der Berufungswerberin einen Geschäftsführervertrag, in dem das Honorar zu 100% erfolgsabhängig gestaltet werde. Hinsichtlich der wirtschaftlichen Eingliederung wird vorgebracht, dass die Tätigkeit von beinahe allen Geschäftsführern auf Dauer angelegt sei und daher generell von einer Eingliederung gesprochen werden könne. Weiters wird das Vorliegen sowohl eines einnahmen- wie auch ausgabenseitiges Unternehmerrisikos dargelegt. Aus der Beilage ist eine Vereinbarung zwischen der Berufungswerberin und der Gesellschafter-Geschäftsführerin zu ersehen, mit der Entlohnung, Auslagenersätze, Vertretung, Dauer des Auftragsverhältnisses, Krankheit der Geschäftsführerin und Verschwiegenheitspflicht geregelt werden.

Das Finanzamt hat die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung zur Entscheidung an den UFS vorgelegt.

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 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 den DZ abzuführen gründet sich auf § 122 Abs 7 und 8 WKG 1998.

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 Teilstrich 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.

Der VwGH hat seine Rechtsauffassung, wonach das in § 22 Z 2 Teilstrich 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 Rechtssprechung 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

Geschäftsleitung 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).

Bezüglich der Eingliederung der gegenständlichen Gesellschafter-Geschäftsleiterin in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens der Berufungswerberin ist unter anderem ausschlaggebend, dass laut Firmenbuch die hier in Rede stehende Geschäftsleiterin die Gesellschaft seit 22.2.2002 bis zum heutigen Tage selbstständig vertritt. Durch die dadurch erkennbare auf Dauer angelegte nach außen hin in Erscheinung tretende Tätigkeit, mit der der Unternehmenszweck der Gesellschaft durch die Führung der Gesellschaft verwirklicht wird, ist eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft als jedenfalls gegeben anzusehen. Den unwidersprochenen Darstellungen des Finanzamtes in der Begründung des angefochtenen Bescheides dahingehend, als durch die kontinuierliche Geschäftsleitung über einen bereits länger andauernden Zeitraum, insbesondere die Leitung des Ein- bzw. Verkaufs sowie das Personalwesens, die Geschäftsleiterin entgegen Punkt 3 der als Beilage zur Berufung beigebrachten Vereinbarung (nicht datiert) in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens eingegliedert sei, ist beizupflichten. Darüber hinaus kommt auch die Berufungswerberin selbst zu der Erkenntnis, dass generell von einer Eingliederung gesprochen werden können, da die Tätigkeit von beinahe allen Geschäftsführern auf Dauer angelegt sei.

Hinsichtlich der weiteren Argumentation wird auf das diesbezüglich 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 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.

Die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerrisikos und der laufenden Entlohnung treten auf Grund der eindeutigen Erkennbarkeit der Eingliederung des Geschäftsführers in den Organismus des Betriebes der Berufungswerberin in den Hintergrund und kommt ihnen keine entscheidende Bedeutung zu.

Im Ergebnis wird die Auffassung vertreten, dass die Beschäftigung der Geschäftsführerin ungeachtet ihrer gleichzeitigen Eigenschaft als wesentlich beteiligte Gesellschafterin mit Ausnahme der Weisungsgebundenheit sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufgewiesen hat. Die Gesellschafter-Geschäftsführerin erzielte 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 Dienstnehmerin ist. Dies löste die Pflicht aus, von ihren Bezügen den DB und DZ abzuführen. Es war daher wie aus dem Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 10. Oktober 2006