



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vom 19. Februar 2004 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 11. Februar 2004 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum 1998 bis 2002 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer Lohnabgabenprüfung stellte der Prüfer unter anderem fest, dass für die Bezüge des zu 100% an der Berufungswerberin beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers kein DB und DZ errechnet und abgeführt wurde. Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ den nunmehr angefochtenen Bescheid.

Dem als Begründung für den angefochtenen Bescheid herangezogenen Bericht über das Ergebnis einer Lohnsteuerprüfung ist unter anderem zu entnehmen, dass der Geschäftsführer monatlich ATS 45.000,- (€ 3.270,28) als Akontozahlung erhalten habe. Der Geschäftsführer habe an seinem Arbeitsplatz ein Büro zur Verfügung. Die Arbeitsgeräte und Arbeitsmaterialien würden durch die Berufungswerberin zur Verfügung gestellt werden. Der Geschäftsführer verbringe täglich eine bestimmte Anzahl von Arbeitsstunden für die Ausübung seiner Tätigkeit im Betrieb. Die im Zusammenhang mit der Geschäftsführertätigkeit anfallenden Spesen würden von der GesmbH und die Aufwendungen für die gewerbliche Sozialversicherung vom

Geschäftsführer selbst getragen werden. Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus sei gegeben.

Weiters würden den Geschäftsführer tatsächlich keine Wagnisse treffen, die sich aus Schwankungen bei nicht überwältzbaren Ausgaben ergeben. Somit werde ein Fehlen eines Unternehmerrisikos festgestellt. Nach Erörterung der bezughabenden gesetzlichen Bestimmungen und der dazu ergangenen Judikatur kommt der Prüfer zu dem Ergebnis, dass die Geschäftsführerbezüge der jährlichen Bemessungsgrundlage für den DB und DZ hinzuzurechnen seien.

In der dagegen erhobenen Berufung wird vorgebracht, dass der Geschäftsführer seit 1.1.1998 einen Geschäftsführerbezug beziehen würde, der sich in Höhe von 66% des Jahresgewinnes bemessen würde. Im Laufe der Jahre sei es dabei zu starken Schwankungen gekommen. Der Erfolg der Tätigkeit hänge daher weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der persönlichen Geschicklichkeit sowie den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens ab. Der Geschäftsführer trage somit ein einnahmenseitiges Unternehmerwagnis. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung würden für die Eingliederung in das Unternehmen sprechen, könnte aber für sich allein nie die Dienstnehmerpflicht auslösen, da auch alle anderen Kriterien erfüllt sein müssten.

Zusammenfassend würden daher nicht alle Merkmale eines Dienstverhältnisses vorliegen, welche in § 41 FLAG 1967 normiert seien, und daher wären keine Dienstgeberbeiträge für die Bezüge festzusetzen gewesen.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung kommt das Finanzamt nach Erörterung der Rechtslage zusammenfassend zu dem Ergebnis, dass die nach der zitierten Rechtsprechung entscheidende Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft infolge der unstrittig festgestellten Geschäftsführertätigkeit über mehrer Jahre und dem operativen Wirken zweifellos gegeben sei. Die vorgetragenen Argumente hinsichtlich des Unternehmerrisikos würden daher ins Leere gehen.

Dagegen wurde der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 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.

Gemäß § 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.

Gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 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 bis 1998 auf § 57 Abs. 4 und 5 Handelskammergesetz und ab 1999 auf § 122 Abs 7 und 8 WKG 98.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. hierzu 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.

Bezüglich der Eingliederung des Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft 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 gegenständliche Gesellschafter-Geschäftsführer hat die Berufungswerberin laut Firmenbuch seit 10.12.1993 selbständig vertreten. Nach der oben dargestellten Rechtsprechung ist der Geschäftsführer schon auf Grund dieser kontinuierlichen und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in den betrieblichen Organismus der Berufungswerber eingegliedert, unabhängig davon, ob durch die Führung des Unternehmens oder durch operatives Wirken. Weiters hat der Prüfer im Bericht über das Ergebnis der Lohnsteuerprüfung unwidersprochen festgehalten, dass dem Geschäftsführer an seinem Arbeitsplatz ein Büro zur Verfügung gestellt wird. Die Arbeitsgeräte und Arbeitsmaterialien würden durch die Berufungswerberin zur Verfügung gestellt werden. Der Geschäftsführer verbringe täglich eine bestimmte Anzahl von Arbeitsstunden für die Ausübung seiner Tätigkeit im Betrieb. Auch dadurch ist die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Berufungswerberin unabdingbar.

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 ist der Auffassung des Finanzamtes, dass die Beschäftigung des Geschäftsführers ungeachtet seiner gleichzeitigen Eigenschaft als wesentlich beteiligter Gesellschafter sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufgewiesen hat, auf Grund der vorherrschenden Judikatur der Höchstgerichte voll und ganz beizupflichten. 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 Dienstnehmer war. Dies löste die Pflicht aus, von den vergüteten Bezügen des Geschäftsführers den DB und den DZ abzuführen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 25. September 2008