

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vom 31. Mai 2006 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 22. Mai 2006 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 2001 bis 2004 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Im Zuge einer Lohnabgabenprüfung stellte der Prüfer fest, dass die Bezüge des bis 6.10.2004 mit 75 %, danach mit 25 % an der Berufungswerberin beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers nicht in die Bemessungsgrundlage für den DB und DZ einbezogen und kein DB und DZ berechnet und abgeführt wurde.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ die nunmehr angefochtenen Bescheide. In der Beilage zum Prüfbericht wurde nach dem Hinweis auf die anzuwendenden gesetzlichen Bestimmungen begründend ausgeführt, dass die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von der Kapitalgesellschaft an den wesentlich beteiligten Geschäftsführer für seine sonst (mit Ausnahme der Weisungsgebundenheit) alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt werden, der DB-Bemessung zuzurechnen seien. Daher seien diese nachzufordern gewesen.

In den dagegen erhobenen Berufungen wird begründend ausgeführt, dass die Geschäftsführerbezüge dem vollen Unternehmerwagnis des Geschäftsführers unterlegen gewesen wären. Das Unternehmerrisiko des Gesellschafter-Geschäftsführers sei insofern

vorgelegen, als die Entlohnung unter Berücksichtigung eines positiven Cash-Flows des Unternehmens in Abhängigkeit des Rohertrages (nach Abzug des Waren- bzw. Materialeinsatzes, Fremdleistungen und Personalkosten) erfolgt sei. Bei Erreichen eines negativen Cash-Flows hätte insofern kein Anspruch auf die Geschäftsführerbezüge bestanden. Im Wirtschaftsjahr 2004 (1.4.2003 bis 31.3.2004) seien die Voraussetzungen für die Auszahlung der Geschäftsführerbezüge nicht erfüllt gewesen, sodass das Unternehmerwagnis voll zum tragen gekommen sei.

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

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.

Bezüglich der Eingliederung in den betrieblichen 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 Gesellschafter-Geschäftsführer vertritt die Berufungswerberin laut Firmenbuch seit 18.12.1999 selbständig. Nach der oben dargestellten Rechtsprechung spricht diese kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung für die Eingliederung, unabhängig davon, ob durch die Führung des Unternehmens oder durch operatives Wirken. Aber auch die in der Vorhaltsbeantwortung vom 23.10.2006 geschilderten Tätigkeiten des Geschäftsführers für die Berufungswerberin, die darin bestehen, Aufträge zu akquirieren, Kundenbesuche abzuhalten, Angebote bei Kunden zu erstellen, technische Abklärungen bzw. Naturmaße zu nehmen, bedingt jedenfalls die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Berufungswerberin.

Hinsichtlich weiterer sich aus dem vorgelegten als Werkvertrag bezeichneten Geschäftsführervertrag vom 28.12.1999 ergebenden Argumentationen wird auf das in diesem Zusammenhang 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 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 dem Umstand, dass die Entlohnung des Gesellschafter-Geschäftsführers unter Berücksichtigung eines positiven Cash-Flows des Unternehmens in Abhängigkeit des Rohertrages (nach Abzug des Waren- bzw. Materialeinsatzes, Fremdleistungen und Personalkosten) erfolgt ist, sowie dem weiteren Umstand, dass bezüglich der Entlohnung des Gesellschafter-Geschäftsführers im Wirtschaftsjahr 2004 (1.4.2003 bis 31.3.2004) das Unternehmerwagnis voll zum Tragen gekommen ist, keine entscheidende Bedeutung zu.

Im Ergebnis wird die Auffassung vertreten, dass die Beschäftigung des Geschäftsführers ungeachtet seiner gleichzeitigen Eigenschaft als wesentlich beteiligter Gesellschafter sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufgewiesen hat. 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 als Dienstnehmer anzusehen war. Dies löste die Pflicht aus, von den durch den Prüfer festgestellten an den Geschäftsführer vergüteten Bezügen den DB und den DZ abzuführen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 23. März 2009