



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Graz  
Senat 6

GZ. RV/0205-G/04

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der HTHGesmbH, vom 12. November 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 29. Oktober 2001 betreffend Haftungs- und Abgabenbescheid für den Zeitraum 01/1996 bis 12/2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Im Zuge einer Lohnabgabenprüfung rechnete der Prüfer die Bezüge des mit 30 % an der Berufungswerberin beteiligten Geschäftsführers zur Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) hinzu. Das Finanzamt erließ daraufhin unter Hinweis auf die ab 1994 geänderte Rechtslage den gegenständlich angefochtenen Bescheid.

In der dagegen erhobenen Berufung wird auf den Inhalt des Werkvertrages vom 2.1.1990 und das bestehende Unternehmerrisiko verwiesen. In einem anlässlich eines Erörterungstermins vorgelegten Schriftsatz wird ergänzend die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens der Berufungswerberin bestritten. Weiters wird der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat nach § 282 Abs. 1 BAO gestellt.

### *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.

Der VwGH hat seine bisher vertretene 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 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. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht jedenfalls 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 von der Berufungswerberin bestrittenen Eingliederung des Gesellschafter-Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens der Berufungswerberin dahingehend, als der Geschäftsführer im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl für die S-GmbH, für die Berufungswerberin als auch für die übrigen durch ihn vertretenen Gesellschaften laufend auf Geschäftsreisen sei und demnach nicht wie ein Dienstnehmer in den geschäftlichen Prozess der Gesellschaft eingebunden sei, weiters in Anbetracht der umfangreichen Firmenverflechtungen eine "Dienstnehmereigenschaft" bei einer oder den anderen Gesellschaften im organisatorischen Sinne nicht denkbar sei, ist entgegen zu halten, dass auch bei im Spitzenmanagement tätigen Fremdgeschäftsführern, die Arbeitnehmer sind, eine Unregelmäßigkeit in der Arbeitserbringung im Hinblick auf weitere Funktionen (etwa in Aufsichtsräten) nicht unüblich ist (vgl. VwGH vom 30.11.1999, 99/14/0270). Dass der Geschäftsführer der Berufungswerberin in mehreren Unternehmen tätig ist, hindert die Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Berufungswerberin daher nicht.

Die Berufungswerberin erkennt selbst, dass die örtliche Abwesenheit des Geschäftsführers, der weitgehende Einsatz von Hilfskräften, die nicht regelmäßige Arbeitserbringung, die Vertretungsmöglichkeit, das Nichtgebundensein an Arbeitszeit und Arbeitsort, vom VwGH bereits als nicht ausschlaggebend eingestuft wurde, verkennt aber mit der weiteren Argumentation, der VwGH habe diese Häufung in seinen bisherigen Entscheidungen nicht behandelt, dass, wie bereits oben dargestellt, die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung für die Eingliederung spricht (vgl. beispielsweise 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 Geschäftsführer ist nach dem "Geschäftsführer Werkvertrag" seit 2.1.1990 und damit kontinuierlich und über einen längeren Zeitraum als Geschäftsführer der Berufungswerberin tätig. Es ist daher eindeutig von einer Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Berufungswerberin auszugehen.

Die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerrisikos und der laufenden Entlohnung treten demnach in den Hintergrund und kommt ihnen keine entscheidende Bedeutung zu.

Im Ergebnis wird die Auffassung vertreten, dass die Beschäftigung des Geschäftsführers ungeachtet seiner gleichzeitigen Eigenschaft als wesentlich beteiligter Gesellschafter mit Ausnahme der Weisungsgebundenheit sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist. Der Gesellschafter-Geschäftsführer erzielt aus der Geschäftsführertätigkeit 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 ist. Dies löst die

Pflicht aus, von den Bezügen des Geschäftsführers den Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag abzuführen.

Dem Begehren auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat nach § 282 Abs. 1 BAO in dem anlässlich des Erörterungstermins vorgelegten, die Berufung ergänzenden Schreiben vom 27.7.2004 konnte nicht entsprochen werden, da ein diesbezüglicher Antrag in der Berufung, im Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung zu stellen ist. Es genügt nicht, dass ein solcher Antrag in einem (die Berufung) ergänzenden Schriftsatz gestellt wird (vgl. zu § 284 Abs. 1 BAO alte Fassung z.B. VwGH 27.2.2001, 2000/13/0137; 23.4.2001, 96/14/0091).

Die Berufung war daher, wie aus dem Spruch ersichtlich, vollinhaltlich abzuweisen.

Graz, am 11. Februar 2005