



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vom 6. Dezember 2004 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 19. November 2004 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum 2000 bis 2003 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Im Zuge einer Lohnabgabenprüfung stellte der Prüfer fest, dass für die Bezüge der an der Berufungswerberin wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer (in den Jahren 2000 und 2001 zwei Geschäftsführer; in den Jahren 2002 und 2003 ein Geschäftsführer) kein DB und DZ abgeführt wurde. In der als Begründung zum angefochtenen Bescheid übernommenen Beilage zum Prüfungsbericht führte der Prüfer nach Erörterung der Rechtslage aus, 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 gewesen wäre. Der DB und DZ sei daher nachzufordern gewesen.

In der dagegen erhobenen Berufung wird nach Erörterung der Rechtslage, Literatur und Judikatur unter anderem vorgebracht, dass bei den Gesellschafter-Geschäftsführern die

Merkmale eines Dienstverhältnisses kaum bis gar nicht gegeben seien, so dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse kein Dienstverhältnis vorliegen würde. Die Einkünfte des Geschäftsführers seien daher unter § 22 Z 2 1. Teilstrich EStG 1988 zu subsumieren. Der Geschäftsführer sei nicht in das Unternehmen eingegliedert. Wenn auch aus der auf Dauer angelegten Tätigkeit des Geschäftsführers laut VwGH eine Eingliederung in das Unternehmen anzunehmen sei, sei er doch nicht wie ein Dienstnehmer in den Betrieb eingegliedert. Die Art der Tätigkeit im und für den Betrieb ergebe sich aus der Natur der Sache. Dabei unterliege der Geschäftsführer keinerlei Regelungen über Arbeitsort, -zeit und -durchführung und sei niemanden zur Berichterstattung verpflichtet. Weiters trage der Geschäftsführer ein Unternehmerrisiko. Er erhalte leistungsabhängige Bezüge, die im Falle eines Verlustes der Gesellschaft auch Null betragen könnten. Die Auszahlung der Vergütungen an den Geschäftsführer leite sich nicht aus dem Arbeitsrecht, sondern aus einer einzelvertraglichen Beziehung ab. Der Geschäftsführer unterliege keinen gesetzlichen Schutznormen, wie Arbeitsverfassungsgesetz oder dem Insolvenzentgeltsicherungsgesetz. Der Gesellschafter-Geschäftsführer sei nicht sozial schutzbedürftig und trage allein die Verantwortung und das Risiko für die Höhe seiner Vergütungen. Tätigkeiten von Werkverträgen würden nicht Einkünfte aus sonstigen selbstständiger Arbeit gemäß § 22 Z 2 2. Teilstrich EStG 1988 darstellen. Als sonstige Kriterien seien zu nennen: keine fixe Arbeitszeit bzw. Arbeitsort, arbeits- oder sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, Vertretungsbefugnis auf eigene Kosten des Gesellschafter-Geschäftsführers.

Das Finanzamt hat die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem UFS zur Entscheidung 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 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.

Wenn die Berufungswerberin die Eingliederung der in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft bei den in Streit stehenden Tätigkeiten für die Berufungswerberin anzweifelt, so 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).

Die Gesellschafter-Geschäftsführer haben die Berufungswerberin laut Firmenbuch seit 31.12.1997 selbständig vertreten. 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.

Hinsichtlich der weiteren Argumentation 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 - Weisungsungebundenheit 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 Unterworfenensein 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 ihnen keine entscheidende Bedeutung zu.

Im Ergebnis wird die Auffassung vertreten, dass die Beschäftigung der Geschäftsführer ungeachtet ihrer gleichzeitigen Eigenschaft als wesentlich beteiligte Gesellschafter alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufgewiesen hat. Die Gesellschafter-Geschäftsführer erzielten aus der Geschäftsführertätigkeit für die Berufungswerberin 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 vergüteten Bezügen der Geschäftsführer den DB und den DZ abzuführen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 11. Jänner 2008