



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vom 8. April 2004 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes Oststeiermark vom 19. März 2004 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum 1998 bis 2002 im Beisein der Schriftführerin Frau Schmolzer nach der am 6. Februar 2007 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide betreffend die Jahre 1999 bis 2002 bleiben unverändert.

Der angefochtene Bescheid betreffend das Jahr 1998 wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgaben sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben stellte der Prüfer fest, dass für die Bezüge des mit 100% an der Berufungswerberin beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers kein DB und DZ abgeführt wurde. Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ den nunmehr angefochtenen Bescheid. Begründend wurde auf den Bericht des Prüfers verwiesen, wonach auf Grund der geltenden gesetzlichen Bestimmungen die Geschäftsführerbezüge zur Bemessungsgrundlage für den DB und DZ hinzuzurechnen gewesen wären.

In der dagegen erhobenen Berufung wird zur Begründung ausgeführt, dass kein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 trotz Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 vorliegen würde und insbesondere die Übernahme des Risikos sowohl einnahmen- als auch ausgabenseitig gegeben sei. Laut dem „Geschäftsführerwerkvertrag“ sei Herr R zur Organisation der Unternehmensführung bestellt. Ausdrücklich ausgenommen sei aber, dass er dies durch seine eigene Arbeitsleistung erbringen müsse als auch sich selbst vertreten lassen könne. Tatsächlich sei es so, dass die Geschäftsführung im buchhalterischen Bereich als auch im Controllingbereich vom Gesellschafter-Geschäftsführer an eine dritte Person übergeben worden sei und er nur wie im Vertrag vereinbart, strategische Entscheidungen im Zusammenhang mit der Zukunft des Unternehmens und zum Wohle der Gesellschaft treffen würde.

Eine Eingliederung des Geschäftsführers in den Organismus des Unternehmens sei nicht gegeben. Dies sei zum einen im „Geschäftsführerwerkvertrag“ im § 3 durch die allgemeine Rechtsstellung des Auftragnehmers normiert. Tatsächlich sei es auch so, dass der Geschäftsführer als Geschäftsführer einer weiteren GmbH tätig sei und im Betriebsablauf als auch in der Ablauforganisation des Reisebüros und Busunternehmens keine Funktion habe. Sämtliche für den laufenden Betrieb notwendigen Tätigkeiten würden von im Unternehmen angestellten Mitarbeitern getätigt werden. Der Geschäftsführer sei nicht einmal bei der Personalauswahl seiner Mitarbeiter im Unternehmen tätig. Seine zuständigen Mitarbeiter würden selbstständig in Zeitungen inserieren und Stellen ausschreiben. Die Diensterteilung des Unternehmens werde ebenso von Mitarbeitern ausgeführt wie die Organisation der Reisen und deren Verkauf. Das tägliche Geschäft des Reisebüros als auch des Busunternehmens werde ohne die Geschäftsführerfunktion wahrgenommen. Der Geschäftsführer übernehme aber die volle wirtschaftliche Verantwortung aus seiner Geschäftsführertätigkeit. Laufend gleich bleibende Bezüge wären nicht zur Auszahlung gelangt. Eine Berechtigung zur Verrechnung der angefallenen Aufwendungen für die Geschäftsführertätigkeit bestehe nicht. Weder Reisekosten noch die Sozialversicherung würden von der Gesellschaft getragen werden.

Die Berufungen wurden ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vom Finanzamt 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 für das Jahr 1998 auf § 57 Abs. 4 und 5 Handelskammergesetz und ab dem Jahr 1999 auf § 122 Abs. 7 und 8 WKG 98.

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. 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.

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 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 der Berufungswerberin vertritt die Berufungswerberin laut Firmenbuch seit 10.1.1990 selbstständig als handelsrechtlicher Geschäftsführer. In der Niederschrift vom 5.8.2004 hat der Geschäftsführer unter anderem ausgeführt, dass er als Geschäftsführer für strategische Entscheidungen und für die Finanzgebarung zuständig sei und letztlich die Verantwortung für die Oberkontrolle der Gesellschaft habe. Nach § 4 des Geschäftsführer-Werkvertrages obliegt dem Geschäftsführer die Lenkung und Überwachung des Unternehmens im Ganzen. Er hat insbesondere für die wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Belange der Gesellschaft in bestmöglicher Weise zu Gunsten aller Gesellschafter Sorge zu tragen.

Auch wenn die Bereiche Verwaltung, Controlling, das Buchhaltungswesen, Lohnverrechnung und Betriebsberatung von einer Fremdfirma durchgeführt werden und es Büroleiterinnen, Disponenten, eine Leiterin der Produktentwicklung und einen ausgebildeten Sicherheitsbeauftragten gibt, ist der Geschäftsführer mit den oben genannten Tätigkeiten in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft eingegliedert, da dieses Merkmal, wie bereits oben ausgeführt, durch jede nach außen hin auf Dauer angelegte erkennbare Tätigkeit hergestellt wird.

Auch der weitere Umstand, dass der Geschäftsführer noch für andere Unternehmen wie einem Hotelbetrieb als KG, einem Sonderbetriebsvermögen und einem landwirtschaftlichen Betrieb als Einzelunternehmen verantwortlich ist, hat keinen Einfluss auf die bestehende Eingliederung des Gesellschafter-Geschäftsführers, da der VwGH wiederholt ausgesprochen hat, dass dies für die Einstufung der Tätigkeit des Geschäftsführers unter die Bestimmung des § 22 Abs. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht ausschlaggebend ist (vgl. VwGH vom 27. März 2003, 2001/15/0135, und die dort zitierte Judikatur).

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 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 es kommt ihnen keine entscheidende Bedeutung zu.

In der mündlichen Berufungsverhandlung hat der Vertreter des Finanzamtes darauf hingewiesen, dass der GPLA-Prüfer im Jahr 1998 ein Geschäftsführergehalt in Höhe von S 800.000 festgestellt und entsprechend diesem Betrag die Nachforderung für den DB und DZ errechnet hat. Der Gesellschafter-Geschäftsführer hätte in seiner Einkommensteuererklärung jedoch in diesem Jahr S 1.000.000 erklärt. Der bevollmächtigte Vertreter der Berufungswerberin bestätigt nach einem kurzen Telefonat diesen Betrag, weswegen es entsprechend dem Differenzbetrag (Bemessungsgrundlage) in Höhe von S 200.000 zu einer Erhöhung der gesamten Nachforderung an DB und DZ kommen muss. Die sich daraus

ergebenden höheren Nachforderungen sind aus dem beiliegenden Berechnungsblatt zu ersehen.

Im Ergebnis wird die Auffassung vertreten, dass die Beschäftigung des Geschäftsführers ungeachtet seiner gleichzeitigen Eigenschaft als wesentlich beteiligter Gesellschafter alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufgewiesen hat. Der Gesellschafter-Geschäftsführer erzielte 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 war. Dies löste die Pflicht aus, von den Bezügen des Geschäftsführers den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag abzuführen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 7. Februar 2007

Berechnungsblatt zu RV/0335-G/04 betreffend das Jahr 1998:

	Nachforderung laut Finanzamt	Erhöhung	Nachforderung laut UFS
Bemessungsgrundlage	800.000 S	200.000 S	1.000.000 S
DB	2.616,22 € (35.999,97 S)	654,06 € (9.000 S)	3.270,28 € (44.999,97 S)
DZ	308,13 € (4.239,96 S)	77,03 € (1.060 S)	385,16 € (5.299,96 S)

Durch die Umrechnung von Schilling in Euro kann es zu Rundungsdifferenzen kommen.