



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vom 29. September 2003 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 15. September 2003 betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag über den Zeitraum 1998 bis 2002 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Im Zuge einer Lohnsteuerprüfung stellte der Prüfer unter anderem fest, dass für den mit 58 % an der Berufungswerberin beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer XY kein Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) entsprechend der ab dem Jahr 1994 geltenden Gesetzeslage abgeführt wurde. Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ die angefochtenen Bescheide. Begründend verwies der Prüfer in seinem Bericht auf die Berufungsvorentscheidung betreffend die Lohnsteuerprüfung über den Zeitraum 1990 bis 1995. Die Umstellung des Auszahlungsmodus von Fixbezug auf Gewinnanteil nach Prozenten lasse angesichts der Bezugsentwicklung nicht auf ein Unternehmerrisiko im Sinne der gesetzlichen Bestimmungen und der aktuellen Rechtsprechung schließen. In der angesprochenen Berufungsvorentscheidung betreffend den Prüfungszeitraum 1990 bis 1995 wurde unter anderem darauf verwiesen, dass entscheidend sei, ob Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 erzielt worden seien. Nach der Judikatur des VwGH sei die Höhe der Beteiligung an der GesmbH nicht ausschlaggebend. Klammere man die fehlende

Weisungsgebundenheit aus und würden sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses vorliegen, so sei DB- und DZ-Pflicht gegeben. Dies werde vor allem dann gegeben sein, wenn die Tätigkeit im Wesentlichen durchgehend in den Räumen des Betriebes und die Auszahlung der Geschäftsführerbezüge in gleich bleibender Höhe – unabhängig vom jeweiligen wirtschaftlichen Erfolg der GesmbH – erfolgen würde. Der Geschäftsführer habe angegeben, dass seine Tätigkeit die kaufmännische und technische Geschäftsführungen umfassen würde. Er bekomme sein Gehalt auch im Krankheitsfall weiterbezahlt. Die Auflösung des Dienstverhältnisses erfolge in Anlehnung an das Angestelltengesetz. Auch werde die Tätigkeit nach eigenen Aussagen im Betrieb ausgeführt.

In der dagegen erhobenen Berufung wird eingewendet, dass ab 1.4.1998 die Erfolgsprämie für die Tätigkeit des Geschäftsführers mit 3 % des Nettogewinnes des monatlichen Budgetvergleiches (Ist-Ziffer) ermittelt werde. Ab 1.12.2000 sei der Prozentsatz mit Gesellschafterbeschluss auf 4 % angehoben worden. Die Abrechnung der Erfolgsprämien im Prüfungszeitraum sei entsprechend den Gesellschafterbeschlüssen erfolgt. Im Prüfungszeitraum sei durch die konjunkturelle Entwicklung auch ein Ansteigen des Gewinnes und somit der Erfolgsprämie für den Geschäftsführer gegeben gewesen. Im abgelaufenen Wirtschaftsjahr sei jedoch der Gewinn um rund 40 % bedingt durch die schlechte konjunkturelle Situation eingebrochen. Im Falle von Verlusten beziehe der Geschäftsführer überhaupt keine Erfolgsprämie. Der Geschäftsführer trage somit sehr wohl ein Unternehmerrisiko. Weiters sei der Geschäftsführer nicht in den betrieblichen Organismus eingebunden, sondern nur in beratender Funktion, ähnlich einem Betriebsberater, tätig. Für das Tagesgeschäft sei der zweite Geschäftsführer, Herr AB, zuständig. Weiters verfüge der Geschäftsführer XY über ein eigenes Büro mit EDV-Ausstattung. Weiters würden die Reisekosten nicht an die Gesellschaft weiterverrechnet werden. Der Geschäftsführer sei an keine Arbeitszeit gebunden bzw. seien ihm auch keine Anwesenheitszeiten vorgeschrieben, in denen er im Betrieb sein müsse.

### ***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.

Die Verpflichtung den DZ abzuführen gründet sich auf § 57 Abs. 4 und 5 Handelskammergesetz und ab 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 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 Rechtssprechung 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).

Bezüglich der Eingliederung des gegenständlichen Gesellschafter-Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens der Berufungswerberin ist ausschlaggebend, dass laut Firmenbuch der hier in Rede stehende Geschäftsführer die Gesellschaft seit 26.9.1986 selbstständig vertreten hat. In der Berufung wird ausgeführt, dass der Geschäftsführer nicht in den betrieblichen Organismus eingebunden, sondern nur in beratender Funktion, ähnlich einem Betriebsberater, tätig sei. Für das Tagesgeschäft sei der zweite Geschäftsführer, Herr AB, zuständig. Diese Einwendungen sind unbeachtlich, da schon nach dem Gesetzeswortlaut die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisende Beschäftigung gewährt werden, unter die Einkünfte aus sonstiger selbstständiger Arbeit gem. § 22 Z 2 zweiter Teilstrich fallen. Auf Grund der mehrjährigen Tätigkeit als Geschäftsführer für die Berufungswerberin ist die Eingliederung des Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der Berufungswerberin, vor allem durch die dadurch erkennbare auf Dauer angelegte nach außen hin in Erscheinung tretende Tätigkeit, mit der der Unternehmenszweck der Gesellschaft durch die Führung der Gesellschaft und dem operativen Betätigungsfeld des Gesellschafter-Geschäftsführers in technischer als auch in kaufmännischer Hinsicht verwirklicht wird, als jedenfalls gegeben anzusehen.

Hinsichtlich der weiteren Argumentation wird auf das diesbezüglich 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 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 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 wie aus dem Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 29. September 2006