



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der X.Y.GmbH, datiert mit 4. November 2002, beim Finanzamt eingelangt am 13. Februar 2003, gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 10. Jänner 2003, betreffend die Festsetzung von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 2001, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Anlässlich der bei der Berufungswerberin durchgeführten Außenprüfung wurde vom prüfenden Organ festgestellt, dass für die Bezüge des wesentlich beteiligten Gesellschafters und Geschäftsführers der Berufungswerberin kein Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und keine Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag (DZ) entrichtet worden waren, *"obwohl sich aufgrund der Tätigkeit des Geschäftsführers ... das Bild eines leitenden Angestellten (Eingliederung in die betriebliche Organisation, Benützung von Arbeitsräumen und Arbeitsmitteln der Gesellschaft, Personalanweisung und -überwachung) ergibt"*.

Der Prüfer schloss daraus die Abgabepflicht für die im Bericht näher dargestellten Bezüge und errechnete auf dieser Grundlage für den Prüfungszeitraum eine Nachforderung an DB in der Gesamthöhe von 21.742,77€ und an DZ eine solche von 2.525,60€ (Bericht vom 14. November 2002).

Das Finanzamt folgte der Auffassung des Prüfers und setzte mit den im Spruch genannten Bescheiden Abgabennachforderungen in der genannten Höhe fest.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten (mit 4. November 2002 datierten) Berufung verneint die Berufungswerberin das Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen für die Abgabepflicht und führt durch ihre bevollmächtigte Vertreterin auszugsweise aus:

"Es wird nicht in Abrede gestellt, dass Herr ... als Geschäftsführer und zu 100 % an der GesmbH beteiligter Gesellschafter in die betriebliche Organisation eingegliedert ist, jedoch nicht in der Form eines leitenden Angestellten sondern in der Art eines Unternehmers. ... Die aktive Mitarbeit im Unternehmen ist die einzige Parallele zum leitenden Angestellten. Aufgrund der werkvertraglichen Vereinbarung bezieht Herr ... ein ausschließlich erfolgsabhängiges Honorar auf Basis des Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der Gesellschaft. – Dieses Honorar ist in den letzten Jahren, entsprechend der wirtschaftlichen Situation des Unternehmens, auch einer extremen Schwankung unterworfen gewesen. ... Die wirtschaftliche Situation des Unternehmens veränderte sich auch nicht durch Mehr- oder Minderleistungen des GF, vielmehr waren konjunkturelle Rückgänge, Forderungsausfälle, Fehlinvestitionen und eine veränderte Nachfrage nach ... maßgebend."

Mit Berufungsvorentscheidung vom 4. August 2003 hat das Finanzamt diese Berufung mit eingehender Begründung abgewiesen. Sie gilt jedoch zufolge des fristgerecht eingebrachten Vorlageantrages wiederum als unerledigt. In einem ergänzenden Schriftsatz vom 19. September 2003 wird von der Berufungswerberin unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 29.1.2003, 2002/13/0186, in welchem festgestellt worden sei, *"dass bei einer reinen vom Umsatz und Kosten abhängig gemachten Geschäftsführervergütung sehr wohl ein Unternehmerwagnis gegeben ist und daher zu keiner DB-, DZ- und Kommunalsteuerpflicht führt"*, ausgeführt, das im vorliegenden Fall die Bezüge des Geschäftsführers *"ausschließlich als Anteil vom Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit eines Jahres ermittelt"* wurden. *"Diese Berechnungsbasis ist nichts anderes als der Saldo von Erträgen und Aufwendungen des ganzen Unternehmens, die direkt dem einzigen Geschäftsführer zugerechnet werden. Im Fall der angesprochenen VwGH - Entscheidung waren zwei Geschäftsführer tätig, denen Umsätze und Kosten individuell, praktisch in Form einer Kostenstellenrechnung, zugerechnet wurden. – Es ist nicht einzusehen, dass im gegebenen Fall ... mit nur ´einer GF – Kostenstelle´ die Argumentation des Unternehmerwagnisses nicht zutreffen sollte. In der BVE werden weiters eine Reihe von Parallelen zu einem leitenden Angestellten im nichtselbständigen Bereich gezogen, die aber im gegenständlichen Fall nicht zutreffen. ..."*

Nach einem Hinweis auf im Lauf der Jahre erfolgte Kürzungen der Geschäftsführerbezüge wird weiter ausgeführt:

"Natürlich ist der wirtschaftliche Erfolg des Herrn ... unmittelbar abhängig vom Erfolg der Gesellschaft. Es ist aber nicht korrekt zu behaupten, dass in diesem Fall die Einnahmen des Geschäftsführers nicht gleichzeitig von seinem persönlichen Erfolg bemessen werden, da

überwiegend er durch sein persönliches Geschick im Bereich der Geschäftsführung und durch seine persönlichen Kontakte mit den Auftraggebern den Erfolg der Gesellschaft möglich macht.

Damit ist neben anderen fehlenden Merkmalen für ein Dienstverhältnis ein unmittelbares Unternehmerrisiko gegeben."

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Gemäß § 41 Abs. 2 FLAG 1967, in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. Nr. 818, sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinn des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinn des § 22 Z 2 EStG 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG, idF BGBl. 818/1993, ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinn des § 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 zur Entrichtung des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag (DZ), der von der in § 41 FLAG 1967 festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, gründet sich auf § 57 Abs. 7 und 8 Handelskammergesetz, idF BGBl. Nr. 661/1994, und für Zeiträume ab 1. Jänner 1999 auf § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1998.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes seit dem 18. September 1996 (vgl. z.B. die Erkenntnisse vom 18.9.1996, 96/15/0121, und vom 20.11.1996, 96/15/0094) werden Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer Ges.m.b.H. dann erzielt, wenn, bezogen auf die tatsächlich vorzufindenden Verhältnisse, feststeht,

- dass der Gesellschafter-Geschäftsführer zufolge kontinuierlicher und über einen längeren Zeitraum andauernder Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in den Organismus des Betriebes seiner Gesellschaft eingegliedert ist,
- dass ihn unter Bedachtnahme auf die Einnahmen- bzw. Ausgabenschwankungen kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis trifft und
- dass er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhält (vgl. z.B. die Erkenntnisse vom 23.4.2001, 2001/14/0054, 2001/14/0052, vom 10.5.2001, 2001/15/0061, vom 18.7.2001, 2001/13/0063, und vom 18.9.2003, 2001/15/0151).

Von dieser ständig vertretenen Rechtsauffassung ist der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, insoweit abgegangen, 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 Verwaltungsgerichtshof 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. Beispielsweise spricht die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung für die Eingliederung (vgl. die Erkenntnisse vom 21. Dezember 1999, 99/14/0255, vom 27. Jänner 2000, 98/15/0200, und vom 26. April 2000, 99/14/0339).

Im vorliegenden Fall hat nicht nur die Berufungswerberin die organisatorische Eingliederung des Gesellschafters in der Berufungsschrift ausdrücklich „*nicht in Abrede gestellt*“, es steht auch fest, dass der Alleingesellschafter die Gesellschaft seit 11. März 1985 als selbstständiger (handelsrechtlicher) Geschäftsführer vertritt. Auf Grund dieser jahrelangen Tätigkeit als Geschäftsführer ist die Eingliederung des Gesellschafters in den geschäftlichen Organismus der Berufungswerberin im Zusammenhalt mit der auf Dauer angelegten nach außen hin erkennbaren Tätigkeit als Betriebsleiter, mit der der Unternehmenszweck der Gesellschaft

durch die Führung der Gesellschaft und dem operativen Betätigungsfeld des Geschäftsführers verwirklicht wird, jedenfalls als gegeben anzunehmen.

Im Erkenntnis vom 1.3.2001, G 109/00, hat der Verfassungsgerichtshof darauf hingewiesen, dass 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.

Aber auch die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerrisikos und der laufenden Entlohnung müssen demnach in den Hintergrund treten und es kommt ihnen daher keine entscheidende Bedeutung zu (vgl dazu abermals das Erkenntnis des VwGH vom 10.11.2004, 2003/13/0018), sodass sich der unabhängige Finanzsenat mit dieser Frage im gegenständlichen Verfahren nicht näher auseinanderzusetzen braucht.

Im Ergebnis vertritt der unabhängige Finanzsenat die Auffassung, dass die Beschäftigung des Alleingesellschafters mit Ausnahme der Weisungsgebundenheit sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist. Er erzielte aus seiner Beschäftigung für die Gesellschaft demnach Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988, weshalb er im Sinn des § 41 Abs. 2 FLAG 1967 in der ab dem Jahr 1994 anzuwendenden Fassung Dienstnehmer ist. Dies löst die Pflicht aus, von den Bezügen des Geschäftsführers den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und in der Folge den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu entrichten.

Der Berufung konnte daher kein Erfolg beschieden sein.

Graz, am 3. August 2006