



**UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT**

Außenstelle Feldkirch
Senat 2

GZ. RV/0248-F/05

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Vt, vom 3. November 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz vom 14. Oktober 2005 be treffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 für den Zeitraum 1. Jänner 2001 bis 31. Dezember 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Laut Prüfungsbericht vom 19. Oktober 2005 wurde bei der Berufungswerberin (Bw) über den Zeitraum vom 1. Jänner 2001 bis 31. Dezember 2004 eine Außenprüfung gemäß § 147 Abs 1 BA0 i.V. mit § 86 EStG 1988 durchgeführt. Im Zuge dieser Prüfung wurden ua die Bezüge der Geschäftsführer (GF) der Bw für die Jahre 2001 bis 2004 dem Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschlag zu diesem unterzogen. Mit Haftungs- und Abgabenbescheide vom 14. Oktober 2005 wurden insgesamt daher Dienstgeberbeitrag für 2001 über € 4.099,27, 2002 über € 3.929,06, 2003 über € 3.774,95 und 2004 über € 3.688,25 und Zuschlag zu diesem für 2001 über € 391,70, 2002 über € 340,51, 2003 über € 327,16 und 2004 über € 319,64 zur Zahlung vorgeschrieben.

Mit Schreiben vom 3. November 2005 berief der steuerrechtliche Vertreter der Bw rechtzeitig gegen obgenannte Bescheide und führte hiezu aus, dass die Bw an ihrem Hauptstandort und an zwei Zweigstellen einen Handel mit Kfz-Reifen und Reifenservice betreibe. An der

Gesellschaft seien die drei Geschwister j zu 36 %, e zu 36 % und a zu 28 % beteiligt.

Geschäftsführer der Gesellschaft seien die Gesellschafter j und e . Sie seien jeweils selbständig vertretungsbefugt.

Die Bw habe den Reifenhandel- und Servicebetrieb seit 1. März 1989 von der Firma j mit den Standorten in u, s und z mit den benötigten Liegenschaften und Liegenschaftsanteilen, Einrichtungen und der entsprechenden Betriebs- und Geschäftsausstattung gepachtet. Das Pachtverhältnis sei mit beiderseitigem Kündigungsrecht auf unbestimmte Zeit abgeschlossen worden.

Die zwei Gesellschaftergeschäftsführer j und e seien vollhaftende Gesellschafter der Eigentümergesellschaft des Pachtbetriebes, der Firma j, einer Kommanditgesellschaft. Sie seien somit von der Bw wirtschaftlich nicht abhängig. Im Gegenteil, die Bw sei von der Verpächtergesellschaft und somit von den Gesellschaftergeschäftsführern abhängig.

Die Firma j sei eine Kommanditgesellschaft, an der die drei Gesellschafter der Bw im identen Beteiligungsverhältnis beteiligt sind. Herr j und Herr e als vollhaftende Gesellschafter (Komplementäre) und Frau a als Kommandistin.

Mit Anteilen in Höhe von je 36 % seien die beiden Gesellschaftergeschäftsführer an der Bw wesentlich beteiligt. Sie könnten somit mit der eigenen Gesellschaft keine Dienstverhältnisse eingehen und seien als selbständig erwerbstätige Geschäftsführer (GF) für die Gesellschaft tätig. In den Prüfungsjahren hätten die zwei GF Honorare in Höhe von je ca. € 40.697,00 jährlich bezogen.

Den zwei Gesellschaftergeschäftsführern der Bw obliege die Leitung des gesamten Unternehmens, wobei sie intern natürlich eine gewisse Aufgabenteilung vereinbart haben.

In den natürlichen Grenzen der gegenseitigen Abstimmung und der betrieblichen Erfordernisse würden die zwei GF in vorwiegender Eigenbestimmung und persönlicher Unabhängigkeit agieren.

Die Bezüge der zwei GF seien insofern erfolgsabhängig, als sie im Betriebsergebnis der Gesellschaft gedeckt sein müssen. Bei schlechten Betriebsergebnissen müssten die Bezüge natürlich reduziert werden.

Eine strenge Arbeitszeitbindung wie bei einem Dienstnehmer sei nicht gegeben. Gewisse zeitliche Rahmenbedingungen seien durch den Betriebsablauf naturgemäß bedingt, grundsätzlich seien die zwei GF aber berechtigt, sich die Arbeitszeit selbst einzuteilen.

Die beiden GF seien auch in der Gestaltung ihres Arbeitsablaufes an keine Weisungen gebunden und keinen Kontrollen unterworfen. Sie würden gleichsam indirekt die eigene Betriebsorganisation und die eigenen Betriebsmittel nutzen. Die Bw habe den gesamten Handels- und Servicebetrieb von der Firma j, einer Kommanditgesellschaft, gepachtet. Gesellschafter der Firma j seien im identen Beteiligungsverhältnis die drei Gesellschafter der Bw. Eine wirtschaftliche Abhängigkeit der Gesellschafter von der Bw sei somit nicht gegeben. Beide seien bei der Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft pflichtversichert. Die Pflichtversicherungsbeiträge werden von den zwei GF selbst getragen.

Obwohl wesentlich beteiligte Gesellschaftergeschäftsführer nicht Dienstnehmer der eigenen Gesellschaft sein könnten und ihnen folglich die Steuervorteile der Dienstnehmer nicht zukommen würden, sollen ihre Bezüge als selbständige Erwerbstätige gewissen Lohnabgaben unterliegen. Dazu schreibe Prof. Gerald Heidinger in der Steuer- und Wirtschaftskartei 1997, Seite 87:

„Die Einbeziehung des selbständig erwerbstätigen Geschäftsführers in Lohnabgaben widerspricht dem Gebot der Einheitlichkeit der Rechtsordnung wie auch der Verwaltungsökonomie.“

Aber auch das Gebot der Rechtformneutralität, in dessen Sinn in der 1. und 2. Etappe der Steuerreform viel Erfreuliches geschah, wird dadurch verletzt, dass wesentlich beteiligte Geschäftsführer zwar nicht die Lohnsteuervorteile lukrieren können, andererseits aber die Lasten der Lohnnebenkosten voll tragen sollen. Damit werden die Rechtsformunterschiede nicht eingeebnet, sondern neuerdings wieder verstärkt.“

Nach der zahlreichen ursprünglichen Judikatur des VwGH wären vor allem drei Merkmale bei der Entscheidung, ob die „Merkmale eines Dienstverhältnisses“ vorliegen, wesentlich:

Die Eingliederung in die Organisation des Betriebes, die regelmäßige Gehaltsauszahlung sowie das Fehlen eines Unternehmerrisikos.

Die Organisation des Unternehmens werde im Anlassfall von den Gesellschaftergeschäftsführern gestaltet, bestimmt und vorgegeben. Sie würden sich in die Organisation einordnen, die sie selbst vorgeben. Das sei ein entscheidender Unterschied zum Dienstverhältnis. Auch ein selbständiger Einzelunternehmer müsse sich naturgemäß in die von ihm selbst vorgegebene Organisation seines Unternehmens einbringen und eingliedern. Der Unterschied zum Dienstnehmer liege darin, dass der Einzelunternehmer oder wie im Anlassfall der Gesellschaftergeschäftsführer die Organisation gestaltet und vorgibt.

Als maßgebliches Kriterium für die Beitragspflicht werde das Fehlen eines Unternehmerrisikos hervorgehoben. Dieses Argument treffe nur sehr eingeschränkt zu. Im Anlassfall hänge der Erfolg des Unternehmens vom Geschick und vom Engagement der zwei GF ab, d.h., von deren persönlicher Tüchtigkeit, Fleiß, Ausdauer, Geschicklichkeit, Auswahl und Motivation der Mitarbeiter und Berater und ihrem Organisationstalent.

Die Argumentation der Rechtsprechung, das Unternehmerrisiko trügen nicht die GF, sondern die Bw, sei für eine Familiengesellschaft dieser Größenordnung nicht stichhaltig. Die Gesellschaftergeschäftsführer würden mit Einschränkung genauso wie ein Einzelunternehmer haften.

- Tatsache sei, dass wenn das Unternehmen insolvent werden würde, die zwei Gesellschaftergeschäftsführer ihre Einkunftsquelle verlieren würden;
- Ihr im Unternehmen gebundenes Vermögen ginge im Falle einer Insolvenz verloren;
- Die Zahlung von GF-Vergütungen bei deutlicher Insolvenzgefahr wäre nach dem Insolvenz bzw. Strafrecht unter Sanktion gestellt;
- Die GF seien von den gesetzlichen Schutzbestimmungen des Arbeitsverfassungsgesetzes ausdrücklich ausgenommen;
- Ebenso seien sie von einer Entgeltfortzahlung nach dem Insolvenzsicherungsgesetz ausgeschlossen;
- Die selbständig tätigen GF hätten keine gesetzlichen Abfertigungsansprüche;
- Weiters hätten sie keinen Arbeitslosenversicherungsschutz;
- Die ausgeweitete GF-Haftung unterscheide selbst als Dienstnehmer tätige GF sehr wesentlich von den Dienstnehmern im eigentlichen Sinne;
- Sie seien bei der Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft pflichtversichert und würden ihre Pflichtversicherungsbeiträge selbst tragen.

Die GF einer GmbH seien mit verschiedenen Haftungsansprüchen bedroht. Bei Verletzung ihrer Sorgfaltspflichten könnten sie sowohl von Seiten der Mitgesellschafter als auch von dritter Seite relativ leicht belangt werden. In der Gesetzgebung wie auch in der Rechtsprechung bestehe eindeutig die Tendenz, die GF von Gesellschaften mit beschränkter Haftung verstärkt in die Verantwortung zu nehmen, so als wollte man damit die beschränkte Haftung der Gesellschaft kompensieren.

Beispielsweise seien angeführt:

a) Organhaftung gegenüber der Gesellschaft bei Verletzung der Sorgfaltspflichten

b) Haftung außenstehenden Dritten gegenüber bei deliktischem Handeln

c) Haftung für Abgaben der Gesellschaft

d) Haftung gegenüber der Sozialversicherung für die ordnungsgemäße Abfuhr von
Versicherungsbeiträgen für die Dienstnehmer der Gesellschaft

 Formatiert: Nummerierung und Aufzählungszeichen

Formal überspitzt und etwas überbewertet sei die Argumentation der Rechtsprechung, die laufende, regelmäßige Auszahlung des GF-Entgeltes deute auf das Vorliegen eines Dienstverhältnisses hin. Ein Einzelunternehmer, der von den Erträgen seines Unternehmens leben muss, müsse auch regelmäßige Privatentnahmen tätigen. Er könne nicht zuwarten, bis der Jahresgewinn festgestellt ist und ihn erst dann entnehmen. Ob diese Gewinnvorwegempfänge in gleichbleibenden Beträgen oder in ungleichen, unregelmäßigen Beträgen entnommen bzw. ausbezahlt werden, könne wohl nicht ernstlich ein rechtsentscheidendes Unterscheidungskriterium sein.

Ebenso wie bei einem Einzelunternehmer hänge die Auszahlung und Höhe der GF-Vergütungen bei einer Familiengesellschaft von der Liquiditätslage des Unternehmens und vom wirtschaftlichen Erfolg ab. Der wirtschaftliche Erfolg wiederum werde bei Familiengesellschaften dieser Größenordnung durch die Tüchtigkeit und das Engagement der Gesellschaftergeschäftsführer bestimmt.

Auch ein Einzelunternehmer lasse sich die mit seiner unternehmerischen Tätigkeit verbundenen Auslagen aus seinem Unternehmen vergüten. Die Hervorhebung der Auslagenvergütungen als Kriterium für das Fehlen des Unternehmerwagnisses sei ebenso wenig stichhaltig.

In einem Erkenntnis vom 10. 11. 2004, 2003/13/0018, habe der verstärkte Senat des VwGH judiziert, dass die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerwagnisses und des laufenden Anfallens einer Entlohnung in den Hintergrund zu treten haben und entscheidende Bedeutung vielmehr dem Umstand zukomme, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist.

Dazu schreibe Arnold in einem Artikel in der SWK 2005/1, S 24 ff auszugsweise:

„Der verstärkte Senat ermöglicht dem Vollzug eine wesentliche Vereinfachung der Begründung für eine Abgabenvorschreibung im hier besprochenen Bereich, wenn er weitere Kriterien, die vom Sachverhalt strittig sein können, „in den Hintergrund... treten“ lässt und allein der Eingliederung die „entscheidende Bedeutung“ beimisst.“

„Damit ist aber auch der Ansatzpunkt für die Kritik gegeben, die – neben allem anderen (und auch neben den Gegenargumenten, die den beiden Erkenntnissen des VfGH entgegengesetzt werden können und neben der Frage, ob nun auch Aussagen für § 47 Abs 2 EStG 1988 schlechthin vorliegen) – davon auszugehen hat, dass der VwGH dem VfGH nicht darin folgt, dass „aus der Höhe der Beteiligung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters das Schwinden einer Erkennbarkeit jeglicher Merkmale eines Dienstverhältnisses resultieren“ kann und dass die Wortfolge „sonst alle“ auf eine Mehrheit sonstiger Merkmale abstellt.“

Die diesbezügliche Sicht des VfGH ist nun aber (jedenfalls) eine verfassungsrechtlich gebotene, sodass man kein Prophet sein muss, um vorherzusagen, dass nunmehr wieder der VfGH (angerufen durch Beschwerden nach Art. 144 B-VG) am Zuge sein wird.“

„Wenn nun der VwGH die vielen „sonstigen“ Merkmale (wenngleich nicht verbal, aber zweifellos de facto) auf ein einziges Merkmal reduziert, sind die Voraussetzungen nicht mehr gegeben, unter denen der VfGH seinerzeit im Gesetzesprüfungsverfahren die verfassungsrechtlichen Bedenken des (damals antragstellenden) VwGH als nicht gegeben erachtet hat.“

Schöpfer des plakativen Wortspiels „sonst alle“ – „sonst keine“ – Merkmale eines Dienstverhältnisses ist der Senat 13 des VwGH. In seinen beiden Erkenntnissen VfSlg. 16.098/2001 und 16.114/2001 hat der VfGH nichts judiziert, was die diesem Wortspiel zugrunde liegende kritische rechtliche Grundaussage in Frage stellt. Mit „sonst alle“ stellen die verba legalia auf eine große Zahl von sonstigen Merkmalen ab, die mit Ausnahme eben eines ausgeblendeten alle vorhanden sein müssen.“

Die Geschäftsführerverhältnisse würden im Anlassfall keineswegs „sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses gemäß § 47 Abs 2 EStG“ aufweisen. Der Tatbestand des § 41 Abs 1 FLAG sei nicht erfüllt.

Sollte der Berufung im Wege einer Berufungsvorentscheidung nicht stattgegeben werden, stelle der steuerrechtliche Vertreter den Antrag auf deren Vorlage an die Berufungsbehörde zweiter Instanz. Für den Fall der Vorlage werde eine mündliche Verhandlung vor dem Vierersenat beantragt.

Im Auftrag und in Vertretung der Bw zog der steuerrechtliche Vertreter mit Schreiben vom 6. Dezember 2007 den im Berufungsschreiben vom 3. November 2005 gestellten Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem Vierersenat zurück, woraufhin somit im Sinne des § 282 BA0 nunmehr dem/der Referentin die Berufungsentscheidung obliege.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 41 Abs 1 FLAG 1967 haben alle Dienstgeber, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen, den Dienstgeberbeitrag zu leisten; als im Bundesgebiet beschäftigt gilt ein Dienstnehmer auch dann, wenn er zur Dienstleistung ins Ausland entsendet ist.

§ 41 Abs 2 FLAG 1967 bestimmt weiter, dass Dienstnehmer Personen sind, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 sind 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, Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt.

Der Beitrag des Dienstgebers ist nach § 41 Abs 3 FLAG 1967 von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs 1 Z 1 lit a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Nach § 41 Abs 5 FLAG 1967 beträgt der Beitrag 4,5 v.H. der Beitragsgrundlage.

§ 122 Abs 7 Wirtschaftskammergesetz 1998 (WKG), BGBl. 1998/103, bestimmt, dass die Landeskammer zur Bedeckung ihrer Ausgaben festlegen kann, dass die Kammermitglieder eine weitere Umlage zu entrichten haben. Diese ist beim einzelnen Kammermitglied von der Summe der in seiner Unternehmung (seinen Unternehmungen) nach § 2 WGK anfallenden Arbeitslöhne zu berechnen, wobei als Bemessungsgrundlage die Beitragsgrundlage nach § 41 FLAG 1967 in der jeweils gültigen Fassung gilt (Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag).

§ 122 Abs 8 WKG enthalten gleichartige Bestimmungen für die Bundeskammer.

Im gegenständlichen Fall ist die Frage strittig, ob die in den Jahren 2001 bis 2004 an die Gesellschafter-Geschäftsführer der Berufungswerberin ausbezahlten Vergütungen in die Bemessungsgrundlage zur Berechnung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind.

An Sachverhalt steht lt. Firmenbuchauszug vom 7. Dezember 2007 fest, dass die beiden in Rede stehenden wesentlich beteiligten Gesellschaftergeschäftsführer ihre Funktion bereits seit dem Jahre 1989 (laut Eintrag seit 21. März 1989) selbständig ausüben.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem bereits auch vom steuerrechtlichen Vertreter in seinem Berufungsschriftsatz zitierten Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, in einem

verstärkten Senat zum Ausdruck brachte, treten bei der Überprüfung des Vorliegens der Voraussetzungen des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 und somit des Vorliegens von Einkünften aus sonstiger selbständiger Tätigkeit die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerwagnisses und des laufenden Anfallens einer Entlohnung in den Hintergrund. Als entscheidendes Kriterium verbleibt somit - abgeleitet aus der gesetzlichen Bestimmung des § 47 Abs 2 EStG 1988 -, ob der Gesellschafter (Geschäftsführer) bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist.

Eine Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft liegt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in einem funktionalen Verständnis dieses Begriffes mit einer auf Dauer angelegten kontinuierlichen Leistung des Gesellschafters entweder in der Geschäftsführung oder im operativen Bereich der Gesellschaft vor.

Im vorliegenden Berufungsfall übten die wesentlich beteiligten Gesellschaftergeschäftsführer ihre Geschäftsführungstätigkeit bereits ab dem Jahre 1989 aus, weshalb das Merkmal der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft im Sinne der Rechtsprechung zweifelsfrei gegeben ist. Die gegenteiligen Argumente in der Berufungsschrift können daher in Anbetracht der Rechtsprechung des Verfassungs- und Verwaltungsgerichtshofes zu keiner anderen Beurteilung führen.

Wenn aber fest steht, dass eine Eingliederung in den betrieblichen Organismus gegeben war, sind die (weiteren) Ausführungen in der Berufung zur laufenden Entlohnung, zum Vorliegen eines Unternehmerrisikos, zu den zeitlichen Rahmenbedingungen durch den Betriebsablauf etc. rechtlich nicht von Relevanz, da diesen Merkmalen nur dann Bedeutung zukäme, wenn die Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht klar zu erkennen wäre.

Die vom steuerrechtlichen Vertreter in seiner Berufungsargumentation miteinbezogenen verfassungsrechtlichen Bedenken sowie die Hinweise auf eine vorliegende Rechtswidrigkeit und die Ausführungen von Prof. Dr. Wolf-Dieter Arnold in der Steuer- und Wirtschaftskartei 2005, S 24 ff und Prof. Dr. Gerald Heidinger in der Steuer- und Wirtschaftskartei 1997, Seite 87, veranlassen den nunmehr entscheidenden Unabhängigen Finanzsenat nicht dazu, die vom steuerrechtlichen Vertreter dargestellten Bedenken zu teilen, zumal der Verfassungsgerichtshof (VfGH 1.3.2001, G 109/00, VfGH 7.3.2001, G 110/00) und der Verwaltungsgerichtshof sich bereits in zahlreichen Erkenntnissen mit der Frage der DB- und DZ- sowie der Kommunalsteuerpflicht von Gesellschaftergeschäftsführern auseinandergesetzt haben und derartige Bedenken nicht entstanden sind.

Somit steht fest, dass die von den Gesellschaftergeschäftsführern bezogenen Vergütungen unter die Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 zu subsumieren und diese entsprechend den oben angeführten gesetzlichen Bestimmungen auch in die Beitrags- bzw.

Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und den Zuschlag zu diesem Beitrag einzubeziehen sind.
Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Feldkirch, am 13. Dezember 2007