



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Firma Bw., vertreten durch Prodingler & Partner Steuerberatungsges.m.b.H., 5020 Salzburg, Karolingerstraße 1, vom 30. März 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 20. Februar 2006 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 2002 bis 31. Dezember 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer bei der Berufungswerberin über die Jahre 2002, 2003 und 2004 durchgeführten Lohnsteuerprüfung wurde unter anderem festgestellt, dass die Bezüge des zu 16% an der Gesellschaft beteiligten Geschäftsführers B nicht in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag einbezogen wurden. Der Prüfer vertrat die Ansicht, dass der Geschäftsführer in einem Dienstverhältnis stand, da nach § 47 Abs. 2 EStG 1988 ein Dienstverhältnis auch dann anzunehmen sei, wenn bei einer Person, die an einer Kapitalgesellschaft nicht wesentlich im Sinn des § 22 Z 2 EStG 1988 beteiligt ist, die Voraussetzungen des § 25 Abs. 1 Z 1 lit.b EStG 1988 vorliegen. Diese Voraussetzungen wären im gegenständlichen Fall gegeben.

Dieser Ansicht schloss sich auch das Finanzamt an und forderte in den auf Grund der Prüfungsfeststellungen erlassenen Haftungs- und Abgabenbescheiden für die geprüften Jahre unter anderem auch den auf die Geschäftsführerbezüge entfallenden Dienstgeberbeitrag in Höhe von insgesamt 12.134,66 € und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von 1.033,57 € nach.

Die gegen die Vorschreibung dieser Beträge eingebrachte Berufung wurde sinngemäß folgendermaßen begründet: § 47 Abs. 2 EStG 1988 lege fest, dass ein Dienstverhältnis dann vorliege, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schulde. Ein Dienstverhältnis sei somit gegeben, wenn eine Person unter der Leitung des Arbeitgebers stehe und sich dem geschäftlichen Organismus desselben eingliedere. Im gegenständlichen Fall sei der Geschäftsführer nicht als Dienstnehmer zu beurteilen, da er in seiner Haupttätigkeit für die Gesellschaft als Ziviltechniker für technische Chemie Gutachter und einzig Zeichnungsberechtigter lt. Akkreditierungsbescheid des BM für wirtschaftliche Angelegenheiten für sämtliche Fachgebiete ohne Arbeitszeitverpflichtung und Weisungsbindung tätig war. Diese freie Zeiteinteilung ergebe sich auch aus dem Umstand, dass er neben seiner Tätigkeit für die Gesellschaft auch als selbständiger Gutachter und Sachverständiger tätig war, ein eigenständiges Unternehmen leitete und eine Einbindung in den geschäftlichen Organismus nicht vereinbart wurde und aus diesen Umständen heraus auch nicht möglich war. Er sei auch nicht verpflichtet, die Tätigkeit als Zeichnungsberechtigter in den Räumen des Unternehmens zu erbringen. Außerdem seien auch keine arbeitsrechtlichen Ansprüche wie Sonderzahlungen, Urlaube etc. vereinbart worden und es erfolge hierfür keine Vergütung. Es werde daher die Abänderung der angefochtenen Bescheide beantragt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Nach § 41 Abs. 2 FLAG 1967 sind Dienstnehmer 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.

Nach Absatz 3 der zitierten Gesetzesstelle ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Absatz 1 genannten Dienstgeber gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht. Arbeitslöhne sind 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 leg.cit.

Die gesetzliche Grundlage für die Erhebung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag bildet § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998.

Eine der Voraussetzungen für die Verpflichtung zur Abfuhr der genannten Abgaben ist somit das Vorliegen eines Dienstverhältnisses im Sinn des § 47 Abs. 2 EStG 1988, Bemessungsgrundlage sind die hierfür entrichteten Arbeitslöhne.

Nach § 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. Ein Dienstverhältnis ist weiters dann anzunehmen, wenn bei einer Person, die an einer Kapitalgesellschaft nicht wesentlich im Sinn des § 22 Z 2 beteiligt ist, die Voraussetzungen des § 25 Abs. 1 Z 1 lit.b vorliegen.

Die in diesem Satz angeführte Bestimmung des § 25 Abs. 1 Z 1 lit.b EStG 1988 lautet: Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) sind Bezüge und Vorteile von Personen, die an Kapitalgesellschaften nicht wesentlich im Sinn des § 22 Z 2 beteiligt sind, auch dann wenn bei einer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisenden Beschäftigung die Verpflichtung, den Weisungen eines anderen zu folgen, auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmungen fehlt.

Wie in der Berufung zutreffend ausgeführt wird, wird im gegenständlichen Fall die Tätigkeit des B als Gesellschafter-Geschäftsführer auf Grund seiner Beteiligungshöhe von 16% von diesem gesetzlichen Rahmen erfasst. Nun liegt betreffend diese Tätigkeit ein als „Geschäftsführungs-Werkvertrag“ bezeichneter schriftlicher Vertrag vom 30.4.2001 vor. Hiezu ist zunächst zu bemerken, dass es für die Frage nach dem Bestehen eines Dienstverhältnisses nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung als Dienstvertrag oder Werkvertrag ankommt, vielmehr sind die tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen entscheidend. Im Sinn der zitierten Legaldefinition des steuerrechtlichen Dienstverhältnisses ist hiefür in erster Linie maßgeblich, ob die beiden Merkmale, nämlich die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes einerseits und die Weisungsgebundenheit andererseits gegeben sind.

Der Verwaltungsgerichtshof hat sich in seiner umfangreichen Rechtsprechung in Zusammenhang mit der Dienstgeberbeitragspflicht wesentlich beteiligter Geschäftsführer zuletzt insbesondere mit dem Merkmal der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus beschäftigt und hiezu in seinem Erkenntnis des verstärkten Senates vom 10.11.2004,

2003/13/0018, unter Hinweis auf seine Vorjudikatur ausgeführt, dass von einer Eingliederung eines Geschäftsführers einer GmbH in aller Regel auszugehen sein wird, da dieses Merkmal bereits durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegte erkennbare Tätigkeit hergestellt wird, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird. Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss. Eine kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für diese Eingliederung.

In diesem Sinn ist die Eingliederung des Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft auch im gegenständlichen Fall verwirklicht. Der Geschäftsführer übte diese Tätigkeit vom 1.4.2001 bis über den gesamten Prüfungszeitraum kontinuierlich aus, der Geschäftsführungsvertrag wurde auf unbestimmte Zeit geschlossen und es lassen auch die sonstigen dort angeführten Verpflichtungen keinen Schluss zu, dass hier der seltene Ausnahmefall eines Fehlens der Eingliederung vorliegen sollte. Dem Geschäftsführer obliegt die Leitung und Überwachung des Unternehmens, er hat insbesondere für die wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Belange der Gesellschaft sowie für die gewerberechtliche Befähigung der Gesellschaft bestmöglich zu sorgen. Wenn er auch laut Pkt. 6 des Vertrages Lagerung und Dauer der Arbeitszeit frei wählen kann, so wird doch gleichzeitig festgehalten, dass er „seine Arbeitskraft sowie seine Kenntnisse und Erfahrungen der Gesellschaft zur Verfügung zu stellen hat“. Schließlich hat er auch die Möglichkeit, für dienstlich veranlasste Reisen ein firmeneigenes Kfz zu nutzen. Wenn in der Berufung auf seine „Haupttätigkeit“ für die Gesellschaft als Ziviltechniker und Gutachter verwiesen wurde, so kann im Sinn des Vorhergesagten nicht nachvollzogen werden, warum dies gegen eine Eingliederung sprechen sollte.

Weisungsgebundenheit bedeutet, dass der Arbeitgeber durch individuell-konkrete Anordnungen das Tätigwerden des Dienstnehmers beeinflussen kann. Ausschlaggebend für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses ist das arbeitsbezogene persönliche Weisungsrecht, nicht ausreichend ist ein sachliches Weisungsrecht. Allerdings reicht es bei leitenden Angestellten aus, wenn sich die Weisungsgebundenheit auf die grundsätzliche Erfüllung der Leitungsaufgaben beschränkt, ohne den Arbeitsablauf detailliert zu regeln (vgl. VwGH 25.10.1994, 90/14/0184). Nicht beteiligte Geschäftsführer einer GmbH sind auf gesellschaftsrechtlicher Ebene jedenfalls der Generalversammlung gegenüber weisungsgebunden, beteiligte Geschäftsführer, solange sie die gewöhnliche Geschäftsführung betreffenden Beschlüsse auf Grund ihrer Beteiligung nicht verhindern

können. Für den Verwaltungsgerichtshof ist allein die so genannte „stille Autorität“ der Generalversammlung ausreichend, um Geschäftsführer einer GmbH auf Grund ihres Anstellungsvertrages als weisungsunterworfen anzusehen und damit im Hinblick auf die jedenfalls gegebene Eingliederung ein Dienstverhältnis gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 festzustellen.

Wenn in der Berufung insbesondere auf die Möglichkeit der freien Ortswahl und freien Zeiteinteilung für die Erfüllung der Aufgaben hingewiesen wird, so ist gerade diese Art der Freiheit für Führungskräfte häufig typisch und schließt nicht unbedingt die Weisungsgebundenheit aus. In diesem Zusammenhang ist auch insbesondere auf die unter Hinweis auf Literatur zur deutschen Rechtslage getroffenen Ausführungen im Erkenntnis des VfGH vom 1.3.2001, G 109/00, zu verweisen, wonach bei Beschäftigungsverhältnissen von Führungskräften für das Vorliegen von Weisungsgebundenheit darauf abzustellen ist, ob die dem Beauftragten nach der Eigenart seiner Tätigkeit zukommende Bewegungsfreiheit Ausfluss seines eigenen Willens oder Ausfluss des Willens des Auftraggebers sei. Dass hier letzteres zutrifft, ergibt sich daraus, dass ihm die angeführten Freiheiten im Vertrag vom Arbeitgeber ausdrücklich zugebilligt wurden.

Eindeutig für das Vorliegen von Weisungsgebundenheit spricht im gegenständlichen Fall der unter Pkt. 2 des Geschäftsführungsvertrages ausdrücklich aufgenommene Passus, dass der Geschäftsführer verpflichtet ist, Generalversammlungsbeschlüsse und Weisungen der Generalversammlung zu befolgen. Damit hat die Generalversammlung jederzeit die Möglichkeit und Berechtigung, verbindliche Beschlüsse auch betreffend die Geschäftsführung zu erlassen. Schließlich ist auch noch darauf hinzuweisen, dass Pkt. 4 eine Aufzählung zustimmungspflichtiger Geschäfte enthält und unter Pkt. 6 der Geschäftsführer verpflichtet wird, in seiner parallel zur Arbeit für die Gesellschaft genehmigten selbständigen Tätigkeit als Gutachter und Sachverständiger allenfalls notwendige Laboruntersuchungen über die Gesellschaft vorzunehmen.

Da somit beide vom Gesetz vorgegebenen Merkmale eindeutig für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, könnten weitere Überlegungen zum Vorliegen sonstiger Merkmale dahingestellt bleiben. Dennoch wird auch noch zu der häufig in Zweifelsfällen herangezogenen Frage nach dem Vorliegen eines Unternehmerrisikos festgestellt:

Von Unternehmerrisiko kann dann gesprochen werden, wenn ein Steuerpflichtiger durch eigene Geschäftseinteilung bzw. mehr oder weniger zweckentsprechende Organisation den Ertrag seiner Tätigkeit maßgeblich beeinflussen kann, wenn also die Höhe der erzielten Einnahmen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, der Ausdauer und von

Zufälligkeiten des wirtschaftlichen Verkehrs abhängig ist. Der Geschäftsführer erhält für seine Tätigkeit ein regelmäßiges monatliches Pauschalhonorar - laut Vertrag 100.000 ATS, dazu Ersatz für dienstlich veranlasste Reisen und die damit zusammenhängenden betriebsnotwendigen Aufwendungen. Bei Verwendung eines privaten Kfz werden die amtlichen Kilometergelder ersetzt, im Übrigen hat er jedoch die Möglichkeit, ein firmeneigenes Kfz zu nutzen. Bei dieser Honorargestaltung ist jedes Unternehmerrisiko ausgeschlossen, sodass auch aus diesem Titel nichts gegen ein Dienstverhältnis sprechen könnte.

Abschließend wird noch bemerkt, dass im Vertrag bezüglich des Monatshonorars von 100.000 ATS ausgeführt wird *„....dieses wird zwölfmal pro Jahr ausbezahlt und deckt damit das ursprünglich vereinbarte Honorar von 85.000 ATS vierzehnmal pro Jahr.“* Dies lässt schließen, dass auch der Arbeitgeber letztlich im Ergebnis eine Honorargestaltung wollte, die einer Lohnzahlung mit Sonderzahlungen wie bei Dienstnehmern üblich entspricht.

Da auf Grund aller dieser Umstände die Merkmale eines Dienstverhältnisses vorliegen, konnte der Berufung kein Erfolg beschieden sein.

Linz, am 25. Februar 2008