



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vom 28. Juni 2006 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 24. Mai 2006 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) für den Zeitraum 2000 bis 2004 nach der am 1. Oktober 2009 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Im Zuge einer Lohnabgabenprüfung stellte der Prüfer fest, dass für die Bezüge des wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers E.M. kein DB errechnet und abgeführt wurde, obwohl sich auf Grund der Tätigkeit dieses Geschäftsführers das Bild eines leitenden Angestellten und die Eingliederung in die betriebliche Organisation ergeben würde. Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ die nunmehr angefochtenen Bescheide.

In der dagegen erhobenen Berufung wird unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 15.7.1998, 97/13/0169, vorgebracht, dass der Geschäftsführer seine Tätigkeit (neben anderen Tätigkeiten) auf der Grundlage eines Geschäftsführer-Werkvertrages ausüben würde. Es sei von folgender Rechtslage bzw Verständnis der gegenständlichen Bestimmung auszugehen: Der VwGH unterscheide zwischen gesellschaftsrechtlich bzw –vertraglich begründeten Weisungsgebundenheit bzw –ungebundenheit und der sich aus dem Anstellungsvertrag

ergebenden Weisungsgebundenheit bzw –ungebundenheit. Liege eine Konstellation vor, dass wesentlich beteiligte Geschäftsführer auf Grund ihrer Beteiligung der Generalversammlung gegenüber weisungsgebunden seien, dies sei bei einer Beteiligung von mehr als 25 % und weniger als 50 % ohne Vereinbarung einer Sperrminorität der Fall – und resultiere die Weisungsgebundenheit erst aus dem Anstellungswerkvertrag (bzw im gegenständlichen Fall aus dem Geschäftsführer-Werkvertrag) so würden diese wesentlich beteiligten Geschäftsführer weder dem DB noch der Kommunalsteuer unterliegen. Seien nicht wesentlich oder wesentlich beteiligte Geschäftsführer auf gesellschaftsrechtlicher oder –vertraglicher Ebene der Generalversammlung gegenüber weisungsgebunden, so wie nicht beteiligte GmbH-Geschäftsführer auch, könne weder DB- noch Kommunalsteuerpflicht eintreten, wenn der Anstellungsvertrag (welcher wie oben ausgeführt ein Dienstvertrag, ein freier Dienstvertrag, ein Werkvertrag oder ein bloßer Auftrag sein könne) auf Grund der darin getroffenen Vereinbarungen und der diesen Vereinbarungen entsprechenden tatsächlichen Verhältnisse nicht als Dienstverhältnis bzw –vertrag zu beurteilen sei (Sedlacek, SWK 2005, S 249 ff; Blasina, ÖStZ 2006, 82 ff und VwGH 23.2.2005, 2001/14/0015).

Im gegenständlichen Fall habe die Behörde die relevanten Beteiligungsverhältnisse – im Sinne der aktuellen Judikatur des VwGH – außer Acht gelassen und insbesondere nicht berücksichtigt, dass der Geschäftsführer seit 1.1.2002 am geprüften Unternehmen nicht mehr direkt beteiligt sei, sondern nur mehr eine mittelbare Beteiligung bestehne (wesentlich unter 50 %). Im Sinne der Judikatur des VwGH und der angeführten Literatur sei der Geschäftsführer zumindest ab 1.2.2002 konkret in die Kategorie der gesellschaftsrechtlich weisungsgebundenen und nach den Bestimmungen des Anstellungsverhältnisses (Werkvertrag) weisungsfrei gestellten Geschäftsführer einzuordnen. Geschäftsführer dieser Kategorie würden nicht dem DB unterliegen. Vom 1.1.2000 bis 31.12.2001 hätte unbestritten eine mehrheitliche Beteiligung des Geschäftsführers am geprüften Unternehmen bestanden. Auf Grund der damals geltenden Rechtsprechung (Maßgeblichkeit des Unternehmerrisikos für die Abgrenzung zwischen DB-pflichtigen und nicht DB-pflichtigen Tätigkeiten) sei kein DB abgeführt worden. Auf Grund der neuen Rechtsprechung könnte davon ausgegangen werden, dass für diesen Zeitraum DB-Pflicht gegeben sei. Bei genauerer Betrachtung sei dies jedoch auch nicht in jedem Fall zutreffend. Der VwGH spreche davon, dass bei mehrheitlich Beteiligten in der Regel davon auszugehen sei, dass eine Eingliederung vorliegen würde, offensichtlich jedoch nicht in jedem Fall. Im Prüfungsbericht stelle die Behörde fest, dass die Eingliederung in den betrieblichen Organismus gegeben sei, allerdings ohne dies zu begründen. Blasina komme in seiner Untersuchung zu dem Ergebnis, dass selbst bei mehrheitlich Beteiligten DB-Pflicht nicht gegeben sei, wenn gesellschaftsrechtlich- und angestelltenvertraglich weisungsfreie Beschäftigte keine auf Dauer angelegte Tätigkeit

---

ausüben würden (d.h. keine Eingliederung gegeben sei). Davon sei auf Grund der sehr kurzen Kündigungsfrist des Werkvertrages auszugehen.

Für den Eventualfall, dass der Berufung hinsichtlich der Jahre 2000 und 2001 nicht stattgegeben werden würde, werde betreffend die Festsetzung des DB für das Jahr 2000 auf die Verjährungsbestimmungen der BAO (§§ 207f) verwiesen. Demzufolge dürfte das Recht, den DB für das Jahr 2000 festzusetzen nach dem 31.12.2005 nicht mehr bestehen. Für das Jahr 2000 und 2001 werde für den Eventualfall ein Nachsichtsantrag gemäß § 236 BAO gestellt.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 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.

Gemäß § 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.

Gemäß § 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.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. hiezu 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.

Bezüglich der Eingliederung des Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft ist auf das vom VwGH zu dieser Frage gefundene Verständnis zu verweisen, wonach dieses Merkmal durch jede nach außen hin auf Dauer angelegte erkennbare Tätigkeit hergestellt wird, mit der der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken auf ihrem Betätigungsfeld (also auch in der Art des von der Berufungswerberin mit dem Geschäftsführer abgeschlossenen Werkvertrages), 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).

Nach den Angaben der Berufungswerberin in der Berufung bestand vom 1.1.2000 bis 31.12.2001 unbestritten eine mehrheitliche Beteiligung des in Rede stehenden Geschäftsführers. Seit 1.1.2002 sei der Geschäftsführer an der Berufungswerberin nicht mehr direkt beteiligt, sondern es bestehe nur mehr eine mittelbare Beteiligung wesentlich unter 50 %. Der gegenständliche Gesellschafter-Geschäftsführer hat die Berufungswerberin laut Firmenbuch seit 15.5.1993 selbständig vertreten. Nach der oben dargestellten Rechtsprechung ist der Geschäftsführer auf Grund dieser kontinuierlichen und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in den betrieblichen Organismus der Berufungswerber eingegliedert, unabhängig davon, ob durch die Führung des Unternehmens oder durch operatives Wirken. Auch nach dem in ÖStZB 2008, Heft 11 v. 02.06.2008, Seite 314, zitierten finanzrechtlichen Erkenntnis des VwGH vom 20. 9. 2007, 2004/14/0010, wird die für die KommSt-Pflicht eines Gesellschafter-Geschäftsführers einer Wirtschaftstreuhandgesellschaft entscheidende Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft bereits durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird, wobei dies bei feststellter kontinuierlicher und über einen längeren

---

Zeitraum erbrachten Geschäftsführertätigkeit angenommen werden kann. Nachdem der gegenständliche Geschäftsführer im Geschäftszweig der Berufungswerberin tätig ist, wird der Unternehmenszweck der Berufungswerberin durch die Tätigkeiten des Geschäftsführers eindeutig erfüllt.

Dem mit dem Geschäftsführer abgeschlossenen Geschäftsführer-Werkvertrag vom 1.1.2000 ist unter anderem zu entnehmen, dass der Geschäftsführer nach Punkt I. die Geschäftsführeragenden frei von persönlicher Abhängigkeit übernimmt. Nach Punkt III. ist er dabei an keinerlei Weisungen hinsichtlich der einzelnen zu ergreifenden Maßnahmen gebunden. Insbesondere ist er nicht an betriebliche Ordnungsvorschriften wie Arbeitsort, Arbeitszeit und arbeitsbezogenes Verhalten gebunden. Er entscheide frei darüber, wann seine Anwesenheit notwendig und zweckmäßig ist und hat keinen eigenen Urlaubsanspruch. Der Geschäftsführer kann sich bei der Erfüllung seiner Aufgaben eines geeigneten Vertreters bedienen. Als Honorar wird in Punkt IV. eine erfolgsabhängige Vergütung in Höhe von 15 % der Umsatzerlöse vereinbart. Laut Punkt VI. wird der Werkvertrag auf unbestimmte Zeit abgeschlossen und kann unter Einhaltung einer Frist von 14 Tagen jeweils zum Monatsende durch schriftliche Mitteilung für beendet erklärt werden.

Den Ausführungen der Berufungswerberin in der Berufung, dass der Anstellungsvertrag des Geschäftsführers ein Dienstvertrag, ein freier Dienstvertrag, ein Werkvertrag oder ein bloßer Auftrag sein könne, ist zwar zuzustimmen, bezüglich des Vorbringens der Leistungserbringung des Geschäftsführers im Rahmen eines Werkvertrages kommt es allerdings auf die zivilrechtliche Einstufung des Leistungsverhältnisses zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter-Geschäftsführer nicht an (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 25. April 2002, 2001/15/0067). Die Ausführungen in der Berufung über die Erbringung der Leistungen des Geschäftsführers für die Berufungswerberin nicht im Rahmen eines sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisenden Beschäftigungsverhältnisses sondern im Rahmen eines Werkvertrages sind daher für die Zuordnung der Bezüge des Geschäftsführers zu den Einkünften nach § 22 Z 2 2. Teilstrich EStG 1988 nicht von Bedeutung. Der Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 23.2.2005, 2001/14/0015, kann der Berufung ebenfalls nicht zum Erfolg verhelfen, da den Ausführungen des VwGH nicht entnommen werden kann, dass keine DB-Pflicht eintreten könne, wenn nicht wesentlich oder wesentlich beteiligte Geschäftsführer auf gesellschaftsrechtlicher oder –vertraglicher Ebene der Generalsversammlung gegenüber weisungsgebunden sind, so wie nicht beteiligte GmbH-Geschäftsführer auch und der Anstellungsvertrag auf Grund der darin getroffenen Vereinbarungen und der diesen Vereinbarungen entsprechenden tatsächlichen Verhältnisse nicht als Dienstverhältnis bzw. –vertrag zu beurteilen ist. Vielmehr wurde der darin angefochtene Bescheid infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben. Nach den Ausführungen des VwGH geht die belangte

---

Behörde erkennbar davon aus, dass hinsichtlich der Gesellschafter und Gesellschafter-Geschäftsführer die Voraussetzungen des § 25 Abs. 1 Z 1 lit b EStG 1988 vorliegen, somit unter anderem auch die Verpflichtung, den Weisungen eines anderen zu folgen, auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmung fehlt.

Bezüglich der von der Berufungswerberin vertretenen Rechtsmeinung, wonach wesentlich beteiligte Geschäftsführer bei der Konstellation, dass wesentlich beteiligte Geschäftsführer auf Grund ihrer Beteiligung der Generalversammlung gegenüber weisungsgebunden sind (bei einer Beteiligung von mehr als 25% und weniger als 50% ohne Vereinbarung einer Sperrminorität) und die Weisungsungebundenheit erst aus dem Anstellungsvertrag (bzw. im gegenständlichen Fall aus dem Geschäftsführer-Werkvertrag) resultiert, weder dem DB noch der Kommunalsteuer unterliegen würden, hat der VwGH in seinem Erkenntnis vom 27.2.2008, 2006/13/0113, bereits klargestellt, dass im Falle eines wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers, der zwar nicht aufgrund seiner Beteiligung von mehr als 25 %, aber weniger als 50 % bzw. auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmung (wie Sperrminorität) weisungsungebunden ist, seine Tätigkeit für die Gesellschaft aber auf Basis des Werkvertrages sehr wohl weisungsfrei ausübt, keine der seltenen Ausnahmen vorliegt, in denen ein Gesellschafter-Geschäftsführer nicht als Dienstnehmer seiner Gesellschaft anzusehen wäre.

Somit ist beim gegenständlichen Geschäftsführer davon auszugehen, dass sowohl im Falle seiner über 50%igen als auch seiner unter 50 %igen Beteiligung an der Berufungswerberin entscheidende Bedeutung dem Umstand zukommt, ob er bei seiner Tätigkeit im betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist, was sich auf Grund seiner langjährigen Geschäftsführertätigkeit eindeutig ableiten lässt.

Die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerrisikos und der laufenden Entlohnung treten entsprechend der oben zitierten Judikatur auf Grund der eindeutigen Erkennbarkeit der Eingliederung des Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft in den Hintergrund und es kommt ihnen keine entscheidende Bedeutung zu.

Zum Vorbringen, das Finanzamt habe insbesondere nicht berücksichtigt, dass der Geschäftsführer seit 1.1.2002 am geprüften Unternehmen nicht mehr direkt beteiligt sei, sondern nur mehr eine mittelbare Beteiligung bestehen würde (wesentlich unter 50 %), ist darauf hinzuweisen, dass bereits das Gesetz in § 22 Z 2 Teilstrich 2 dritter Satz EStG ausdrücklich anordnet, dass die Beteiligung durch Vermittlung einer Gesellschaft der unmittelbaren Beteiligung gleichzuhalten ist. Die mittelbare Beteiligung des betreffenden Geschäftsführers ist daher nicht geeignet, die DB-Pflicht seiner Bezüge zu verhindern.

---

Bezüglich der Ausführungen in der Berufung über die Anwendung des Erkenntnisses des VwGH vom 10.11.2004, 2003/13/0018, wodurch dem Grundsatz von Treu und Glauben widersprochen werden würde, weiters, dass eine solche Vorgehensweise einer sachlichen Unbilligkeit der Abgabeneinhebung im Sinne des § 236 BAO entsprechen würde, wird darauf verwiesen, dass der gestellte Antrag nach § 236 BAO, die festgesetzten Abgaben nach der Verordnung vom 20.12.2005 im Nachsichtswege abzuschreiben, gemäß § 311 BAO der bescheidmäßigen Erledigung durch das Finanzamt bedarf (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, Seite 2447, 3. Absatz).

Was den Einwand der Verjährung der Festsetzung des DB für das Jahr 2000 betrifft, ist maßgeblich, dass nach § 207 Abs 2 BAO die allgemeine Verjährungsfrist 5 Jahre beträgt. Nach § 208 Abs 1 lit a BAO beginnt die Verjährung mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist. Für das in Rede stehende Jahr 2005 beginnt die Verjährungsfrist demnach mit Ablauf des Jahres 2000 (1.1.2001) und endet mit Ende 2005 (31.12.2005). Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist (§ 209 Abs. 1 BAO).

Das Finanzamt hat zwar die Bescheide erst am 24.5.2006, also bereits außerhalb der Verjährungsfrist erlassen, jedoch innerhalb der Verjährungsfrist am 13.12.2005 den Prüfungs- und Nachschauauftrag erstellt und am 19.12.2005 die Lohnsteuerprüfung begonnen. Damit hat das Finanzamt fristgerecht eine Unterbrechungshandlung gesetzt, die nach der Judikatur des VwGH als eine die Verjährungsfrist verlängernde Amtshandlung angesehen wird (vgl. Ritz, BAO Kommentar, Tz 14 zu § 209 und die dort zitierte Judikatur des VwGH 86/13/0165 und 89/17/0183). Die Festsetzung des DB für das Jahr 2005 ist daher noch rechtzeitig vor der Verjährung des Abgabenanspruches erfolgt.

Im Ergebnis wird die Auffassung vertreten, dass die Beschäftigung des Geschäftsführers ungeachtet seiner gleichzeitigen Eigenschaft als wesentlich beteiligter Gesellschafter sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufgewiesen hat. Der Gesellschafter-Geschäftsführer erzielte aus der Geschäftsführertätigkeit für die Berufungswerberin demnach Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstich 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 vergüteten Bezügen des Geschäftsführers den DB abzuführen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 2. Oktober 2008