



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vom 8. November 2005 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 24. Oktober 2005 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum 1. Jänner 2000 bis 31. Dezember 2004 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 der beiden mit jeweils 50 % wesentlich an der Berufungserberin beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer kein DB und DZ errechnet und abgeführt wurde. Der Prüfer bezog die Geschäftsführerbezüge samt den von der Berufungserberin für die Geschäftsführer übernommenen Prämien für eine Unfall- bzw. Lebensversicherungsprämie, den Sozialversicherungsbeiträgen für die gewerbliche Wirtschaft und einen KFZ-Sachbezug in die Bemessungsgrundlage für den DB und DZ ein. Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und forderte die sich daraus ergebenden Beträge mit den nunmehr angefochtenen Bescheiden mit der Begründung nach, dass die Geschäftsführerbezüge und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von der Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte gewährt werden würden, DB- und DZ-pflichtig seien.

---

In der dagegen erhobenen Berufung wird nach Erörterung der gesetzlichen Bestimmungen und der hiezu ergangenen Judikatur darauf hingewiesen, dass das Vorliegen einer geschäftlichen Eingliederung der Geschäftsführer in den Organismus der Gesellschaft im Zuge der Prüfungshandlungen zu ermitteln gewesen wäre, die jedoch nicht gesetzt worden wären. Es seien weder die Geschäftsführer noch der steuerliche Vertreter über die organisatorischen Umstände der Geschäftsführung befragt worden. Das Vorhandensein der „Eingliederung“ dürfe durch die Behörde nicht per se unterstellt werden. Das Kriterium des fehlenden Unternehmerrisikos sei auf Grund von Beschlüssen, wonach die Entlohnung für jeden Geschäftsführer einen bestimmten Prozentsatz des Ergebnisses der Gewöhnlichen Geschäftstätigkeit (vor Berücksichtigung der Geschäftsführungsbezüge) betragen würde, als nicht erfüllt anzusehen.

Die rückwirkende Anwendung des am 10.11.2004 ergangenen VwGH-Erkenntnisses (2003/13/0018), welches die bisher vertretene Rechtsauffassung dahingehend revidieren würde, dass in Abkehr von der Annahme einer Gleichwertigkeit der genannten Kriterien, die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerwagnisses und des laufenden Anfallens einer Entlohnung in den Hintergrund zu treten hätten und entscheidende Bedeutung vielmehr dem Umstand zukommen würde, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert sei, auf den vorliegenden Fall, würde dem Grundsatz von Treu und Glauben widersprechen. Diese quasi rückwirkende Anwendung der geänderten Rechtsprechung des VwGH führe im Ergebnis dazu, dass ein Unternehmer, der im Vertrauen auf eine bestehende Rechtsprechung seine (damit in Einklang stehende) Dispositionen treffen würde, sich nicht vor unvorhersehbaren Nachzahlungen schützen könne, die letztlich eine Höhe erreichen könnten, die sogar den Fortbestand des Unternehmens gefährden könnten. Eine solche Vorgangsweise würde einer sachlichen Unbilligkeit der Abgabeneinhebung im Sinne des § 236 BAO widersprechen. Diese liege insbesondere vor, soweit die Geltendmachung des Abgabenanspruches von nunmehr abweichenden Rechtsauslegungen des Verfassungsgerichtshofes oder des Verwaltungsgerichtshofes ausgehe.

Es wäre sachlich nicht gerechtfertigt, die DB- und DZ-Pflicht allein auf die Eingliederung zu stützen. Es wäre zweifelhaft, ob die durch die bisherige VwGH-Judikatur vorliegende Definition der Eingliederung weiterhin weitergeführt werden könne. Schließlich wird auf das Erkenntnis des VfGH VFSIg 16.088/2001 verwiesen, wonach die Begriffe der Selbstständigkeit und des Dienstverhältnisses in steuerlicher Sicht nicht als durch § 47 EStG abschließend definiert anzusehen seien, sondern als durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichneter Typusbegriff. Wenn der VwGH die vielen „sonstigen Merkmale“ auf nur eines reduziert, seien die Voraussetzungen nicht mehr gegeben, unter denen der VfGH seinerzeit im

---

Gesetzesprüfungsverfahren die verfassungsrechtlichen Bedenken des VwGH als nicht gegeben erachtet habe.

***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 Teilstich 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.

Die Verpflichtung den DZ abzuführen gründet sich ab dem Jahr 1999 auf § 122 Abs. 7 und 8 WKG 98.

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 Teilstich 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.

Wenn die Berufungswerberin die Eingliederung der in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft bei den in Streit stehenden Tätigkeiten für die Berufungswerberin anzweifelt, so 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, 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).

Die Gesellschafter-Geschäftsführer vertreten die Berufungswerberin laut Firmenbuch seit 1.10.1992 bzw seit 7.12.1995 selbstständig. Nach der oben dargestellten Rechtsprechung spricht diese kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung jedenfalls für die Eingliederung, unabhängig davon, ob durch die Führung des Unternehmens oder durch operatives Wirken. Das Finanzamt konnte daher, ohne die Geschäftsführer bzw den steuerlichen Vertreter über die organisatorischen Umstände der Geschäftsführung zu befragen, davon ausgehen, dass die Eingliederung der beiden Geschäftsführer in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens der Berufungswerberin vorliegt. Darüber hinaus wäre es der Berufungswerberin in der Berufung gegen die angefochtenen Bescheide frei gestanden, jene Umstände aufzuzeigen, wonach die Eingliederung der beiden Geschäftsführer als nicht gegeben anzusehen wäre.

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

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 ein (eventuell bereits gestellter) 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).

Im Übrigen sieht sich der UFS durch die Ausführungen in der Berufung dahingehend, als die Wortfolge des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 „sonst alle ...“ auf eine Mehrheit sonstiger Merkmale und eben nicht nur auf eines (nämlich die Eingliederung) abstellen würde, es sachlich nicht gerechtfertigt wäre, die DB- bzw- DB-Pflicht allein auf die Eingliederung zu stützen und es zweifelhaft sei, ob die durch die bisherige VwGH-Judikatur vorliegende Definition der Eingliederung weiterhin weitergeführt werden könne, nicht veranlasst, von der durch zahlreiche jüngere Entscheidungen des VwGH (vgl. z.B. 2007/15/0267 vom 20.2.2008) bestätigten Rechtsansicht des VfGH vom 1. März 2001, G 109/00, abzugehen. Von einem Fehlen der Eingliederung ist nach dem in ständiger Judikatur entwickelten Verständnis zu diesem Tatbestandsmerkmal in aller Regel nicht auszugehen.

Im Ergebnis wird die Auffassung vertreten, dass die Beschäftigung der Geschäftsführer ungeachtet ihrer gleichzeitigen Eigenschaft als wesentlich beteiligte Gesellschafter alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufgewiesen hat. Die Gesellschafter-Geschäftsführer erzielten aus der Geschäftsführertätigkeit für die Berufungswerberin demnach Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988, weshalb sie iSd Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG in der ab dem Jahr 1994 anzuwendenden Fassung Dienstnehmer waren. Dies löste die Pflicht aus, von den vergüteten Bezügen an die Geschäftsführer den DB und den DZ abzuführen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 10. September 2008